



**UNIVERSIDAD DE CHILE  
FACULTAD DE DERECHO  
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO**

**FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO  
PERMANENTE DE RECURSOS MINERALES EN EL DERECHO  
FISCAL DE CHILE**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ALEJANDRO LEIVA VILLEGAS**

**PROFESOR GUÍA:  
CRISTIÁN GÁRATE GONZÁLEZ**

**SANTIAGO DE CHILE  
NOVIEMBRE 2013**

## **AGRADECIMIENTOS.**

Esta Memoria ha sido fruto de un largo camino de investigación y lectura de legislación, doctrina y jurisprudencia nacional e internacional. También ha significado un desafío personal en abordar temas de relevancia nacional que no han sido suficientemente desarrollados en nuestra profesión. Sin ánimo de grandeza, espero que el trabajo realizado sea un pequeño aporte para un debate que es necesario tener a nivel país relacionado con la forma de negociación de nuestros Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.

El desarrollo de esta obra no pudo ser realizada sino gracias al apoyo del Profesor Cristián Gárate González, quién desde el nacimiento de mi interés por estos temas, me ha orientado con sus conocimientos para lograr desarrollar mis ideas y planteamientos.

También agradezco el apoyo de mi familia, principalmente a mi madre y mi hermana, quienes me motivaron a no renunciar y seguir adelante con este proyecto. Agradezco también a diversos amigos que me ayudaron tanto en lo personal como en lo intelectual.

Por sobre todo, este trabajo no pudo llevarse a cabo sin el apoyo de Sofía, mujer que sin su amor y comprensión, no hubiese podido llegar a destino.

## ÍNDICE.

RESUMEN.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	8
1. LOS RECURSOS MINERALES EN EL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA.....	10
1.1. Importancia de los Recursos Naturales en América Latina y el Caribe. ....	10
1.2. Recursos Minerales en particular.....	11
1.3. Chile y los Recursos Minerales. ....	14
1.4. Diagnóstico sobre la importancia de los Recursos Minerales en la Economía de Chile. ....	18
2. FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RECURSOS MINERALES. ....	20
2.1. Breve Noción sobre la Tributación de Recursos Naturales.....	20
2.2. Régimen Tributario de Recursos Naturales y Minerales en América Latina y el Caribe. ....	25
2.3. Experiencia de Chile en la Tributación de Recursos Minerales.....	28
2.4. Tributación de Recursos Minerales en el contexto del Derecho Tributario Internacional.....	31
3. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE RECURSOS MINERALES. ....	35
3.1. Breve Noción del Establecimiento Permanente en el Derecho Internacional. ....	35
3.1.1. Modelo OECD. ....	35
3.1.2. Modelo ONU.....	38
3.1.3. Modelo USA. ....	39
3.2. Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en los Modelos OECD, ONU y USA.....	41
3.2.1. Trabajos en Minas y Exploración de Recursos Minerales.....	42
3.2.2. Cláusulas Especiales de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.....	47
3.2.2.1. Proyectos de Construcción e Instalación.....	47
3.2.2.2. Agentes Dependientes y Subsidiarias. ....	49
3.2.2.3. Uso de Equipos y Maquinaria Importante.....	52
3.3. Atribución de Beneficios del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.....	54
3.4. Conflictos de caracterización del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales respecto de otros Artículos vinculantes en los Modelos OECD, ONU y USA.....	60
3.4.1. Ámbito de Aplicación del Artículo 6.....	60
3.4.2. Ámbito de Aplicación del Artículo 13.....	63
3.4.3. Ámbito de Aplicación del Artículo 21.....	66
3.5. Constitución del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en los Modelos OECD, ONU y USA: Análisis. ....	68

<b>4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO DOMÉSTICO.....</b>	<b>69</b>
4.1. Ley N° 15.564 de 1964. ....	69
4.2. Decreto Ley N° 830 antes de la Ley N° 20.630.....	70
4.3. Noción de Establecimiento Permanente a partir de la Ley N° 20.630.....	72
4.3.1. Análisis del nuevo Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. ....	73
4.3.2. Análisis crítico del nuevo Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. ....	75
4.3.3. Implicancias de la configuración del Establecimiento Permanente bajo el Derecho Doméstico.....	77
4.3.4. Establecimiento Permanente y Renta Presunta. ....	80
4.3.5. Situación de entidades que no constituyen Establecimiento Permanente.	82
4.4. Relación entre los conceptos de Establecimiento Permanente en la legislación doméstica y en los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.....	83
4.5. Efectos prácticos del nuevo Artículo 38 en virtud de la cláusula 5 (2) f de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional. ....	85
4.6. Tratamiento del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en la Legislación Comparada.....	88
4.6.1. Consideraciones previas sobre el tratamiento del Establecimiento Permanente a Nivel Internacional.....	88
4.6.2. Canadá. ....	90
4.6.3. Estados Unidos. ....	92
4.6.4. Reino Unido. ....	92
4.6.5. Australia. ....	94
4.6.6. Experiencia de Países Latinoamericanos. ....	97
4.6.6.1. Brasil.....	97
4.6.6.2. México.....	98
4.6.6.3. Perú.....	99
4.7. Reflexiones sobre el Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en Chile.....	100
<b>5. ANÁLISIS COMPARADO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SUSCRITOS POR CHILE EN RELACIÓN A LOS RECURSOS MINEROS.....</b>	<b>102</b>
5.1. Convenios Para Evitar la Doble Tributación suscritos por Chile hasta el año 2013. ....	102
5.2. Cláusula Chile de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales...	103
5.3. Cláusula Estados Unidos de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.....	106
5.4. Cláusula Corea de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.	108
5.5. Cláusula Brasil – México de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.....	109
5.6. Cláusula Nueva Zelanda de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.....	109
5.7. Cláusula Australia de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales. ....	110

5.8.	Comentarios sobre las semejanzas y diferencias en las cláusulas sobre Establecimiento Permanente de Recursos Minerales suscritas por Chile en los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.....	112
6.	COMPATIBILIDAD CONCEPTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE RECURSOS MINERALES Y EL DERECHO MINERO DOMÉSTICO.....	115
6.1.	Medios de Interpretación para la correcta aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional. ....	115
6.1.1.	Convención de Viena de sobre el Derecho de de los Tratados. ....	116
6.1.2.	Valor del Modelo OECD y los Comentarios.....	118
6.1.3.	Remisiones al Derecho Doméstico. ....	120
6.2.	“Extracción”, “Exploración” y “Explotación” de Recursos Minerales en el marco de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional..	122
6.3.	Actividades constitutivas de “Extracción”, “Exploración” y “Explotación” en el Derecho Doméstico. ....	126
6.3.1.	Regulación de las Actividades Mineras en Chile.....	126
6.3.2.	“Exploración” de Recursos Minerales.....	127
6.3.3.	“Explotación” de Recursos Minerales.....	128
6.3.4.	“Extracción” de Recursos Minerales.....	129
6.4.	Efectos Jurídicos de las actividades constitutivas de “Extracción”, “Exploración” y “Explotación” de Recursos Minerales bajo los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.....	130
6.5.	Casos Prácticos.....	141
6.5.1.	Caso 1.....	141
6.5.2.	Caso 2.....	143
6.5.3.	Reflexiones. ....	144
6.6.	Fundamentos de la Tributación del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales. ....	145
	CONCLUSIONES.....	147
	BIBLIOGRAFÍA.....	149

## ÍNDICE DE ILUSTRACIONES.

ILUSTRACIÓN 1: América Latina y el Caribe: sectores de destino de la inversión extranjera directa en América del Sur (excluyendo a Brasil) 2007-2011; 2012 (en porcentajes). .....	11
ILUSTRACIÓN 2: Participación de la Minería en el PIB en el período 2000-2011. ....	15
ILUSTRACIÓN 3: Exportaciones de bienes por actividad económica 2003-2011 (millones de dólares FOB y participación por actividad en porcentajes). .....	16
ILUSTRACIÓN 4: Chile: Inversión Extranjera Materializada (DL 600), 1974-2011 (según sector). .....	17
ILUSTRACIÓN 5: Ingresos Fiscales de América Latina y el Caribe provenientes de la Explotación de materias primas (1999-2001; 2009-2011). .....	26
ILUSTRACIÓN 6: Características de los Regímenes Fiscales aplicados a los Recursos no Renovables en América Latina y el Caribe (10 países). .....	27

## INDICE DE TABLAS.

TABLA 1: Estatuto de la Inversión Extranjera (DL 600): Inversión Extranjera materializada según país de origen y sector 1974-2012 en miles de US\$ nominales. ....	17
TABLA 2: Elementos del EP según el tipo de Economía. ....	37
TABLA 3: Desviaciones en el tratamiento del EP en los Modelos OECD, ONU Y USA. ....	40
TABLA 4: Escala de Tributación Renta Presunta de Actividad Minera. ....	81
TABLA 5: Tratamiento Administrativo-Judicial del EP de los CDI a nivel mundial. ....	89
TABLA 6: CDI suscritos por Chile hasta el año 2013. ....	102
TABLA 7: Tabla comparativa Art. 5 (2) f y otros en relación al EP de RRMM. ....	113
TABLA 8: Tópicos de interpretación legal para los CDI. ....	116
TABLA 9: Análisis Art. 5 (2) f de los CDI suscritos y/o vigentes con los principales socios comerciales en Materia Minera. ....	122
TABLA 10: Análisis de constitución de EP de RRMM <i>de facto</i> (sin concesión) en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos. ....	130
TABLA 11: Análisis de constitución de EP de RRMM <i>de iure</i> (con concesión) en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos. ....	133
TABLA 12: Análisis de actividades de Máquinas con fines de Investigación en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos. ....	135
TABLA 13: Análisis del EP de RRMM con Cláusula de Servicios en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos. ....	137

## RESUMEN.

La presente Memoria desarrolla un análisis exhaustivo del concepto de Establecimiento Permanente (EP) de Recursos Minerales (RRMM) y su constitución de acuerdo a las reglas consagradas en los Modelos de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y los Estados Unidos de América (USA).

Una vez definido el concepto anterior se hace un paralelo con el concepto local de EP y su evolución legislativa y administrativa desde 1964 hasta la fecha, realizando una crítica aguda sobre su caracterización. Asimismo, se analizará la adecuación del EP de RRMM en el ordenamiento jurídico chileno y cómo el Art. 38 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta (LIR) permite dicha adecuación.

Por último, se planteará un análisis conceptual del artículo 5 (2) (f) de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDI) suscritos por Chile para comprender la negociación realizada por nuestro país a fin de establecer el EP del sector minero, qué actividades comprende y cómo su redacción puede generar vacíos legales que merman las potestades fiscales de Chile.

El análisis anterior nos permitirá dilucidar los fundamentos de la tributación del EP de RRMM de acuerdo al derecho fiscal chileno, la cual consiste principalmente en el ánimo de lucro en la que se encuentran inmersas las actividades de exploración y explotación de RRMM bajo regímenes de concesión. Asimismo, se observará la falta de estrategia en las negociaciones de los CDI suscritos por Chile para desarrollar un concepto de EP adecuado con nuestra realidad económica en función de nuestros RRMM y cómo es necesario desarrollar nuevas políticas para crear un EP en materia minera.

## INTRODUCCIÓN.

Desde la década de los ochenta en adelante, Chile ha desarrollado una política de apertura económica que le ha permitido un desarrollo sostenido en el tiempo. Uno de los principales factores de tal crecimiento es el auge de los precios de los metales que se traduce en importantes ingresos facilitando el progreso y la estabilidad financiera y política. En este contexto de apertura económica, Chile ha creado una vasta red de Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDI), facilitando el intercambio y el desarrollo de inversión privada en el país.

Para llevar a cabo las negociaciones de los mencionados Convenios, Chile ha seguido el Modelo planteado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), el cual privilegia al Estado de la Residencia por sobre el Estado de la Fuente para que los beneficios obtenidos por entidades particulares sean gravados. Dentro de este Modelo, existe una serie de conceptos y normas que tienen total relevancia en aquellos Estados poseedores de materias primas. Entre los conceptos señalados se encuentra el Establecimiento Permanente (EP). La determinación de su alcance es de vital importancia en materia de tributación internacional, dado que dependiendo de cómo esté definido, el Estado de la Fuente tiene más o menos potestad tributaria respecto a los beneficios que obtengan entidades extranjeras.

La estrategia de negociaciones de Chile, como país en vías de desarrollo, es renunciar a sus potestades tributarias a favor Estados desarrollados (con tecnología y conocimientos para explotar Recursos Minerales, RRMM) siguiendo el Modelo OECD. Es en este contexto que resulta muy importante esbozar un concepto de EP consistente y relacionado con las actividades mineras realizadas por empresas extranjeras con el fin de no disminuir nuestras potestades tributaras y no perjudicar el erario público.

En la búsqueda de nuevas pautas para un adecuado EP de RRMM, esta Memoria tiene como fin analizar el concepto de esta entidad y sus características a propósito de la extracción, exploración y explotación de RRMM. Se estudiará la constitución del EP del sector mineral en el contexto de los Modelos OECD, ONU y USA, se analizará la doctrina internacional relativa a cláusulas especiales en minería para realizar una crítica respecto a la constitución del EP de RRMM en los CDI suscritos y vigentes por Chile.

En este sentido, se desarrollará la adecuación del EP del sector mineral en el ordenamiento jurídico chileno en relación con el concepto local del mismo, analizando las semejanzas y diferencias respecto al Modelo OECD para finalmente discutir sobre la necesidad de interfase entre ambos conceptos.



Asimismo, se analizará conceptualmente el EP de RRMM en los CDI suscritos por Chile y su alcance dentro de nuestro ordenamiento jurídico, con el propósito de descubrir cuáles son los fundamentos de la tributación de esta entidad de acuerdo con el derecho fiscal del país.

Por último, se buscará concluir sobre la necesidad de una buena política de negociación de CDI, que permita una recaudación tributaria acorde con las ganancias que entidades particulares obtienen al realizar actividades lucrativas del sector minero en Chile.

## 1. LOS RECURSOS MINERALES EN EL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA.

### 1.1. Importancia de los Recursos Naturales en América Latina y el Caribe.

Los Recursos Naturales (RRNN) son uno de los mayores bienes de intercambio a nivel mundial<sup>1</sup>. Desde comienzos del siglo XX hasta hoy la demanda por ellos ha subido considerablemente. Los principales motivos que justifican dicho aumento son la industrialización, el aumento de población mundial y la baja en los costos de transporte<sup>2</sup>. El último ciclo de auge en el precio internacional de los RRNN, que comprendió el período 2003-2010, fue determinado principalmente por el vertiginoso desarrollo que presentan los países asiáticos liderados por China, India y otras economías emergentes del sudeste de la región<sup>3</sup>.

La demanda de RRNN proveniente de Asia está asociada al crecimiento de la construcción, infraestructura y manufactura, sectores de rápida expansión que han contribuido a empujar la demanda global por estos recursos<sup>4</sup>. Esta tendencia según lo señalado por el Banco Mundial (*The World Bank*, TWB) se mantendrá durante la presente década<sup>5</sup>, por lo que continuará el empuje sobre la demanda mundial de tales recursos lo que tendrá como consecuencia la prolongación del actual ciclo favorable del precio internacional de los metales, petróleo y otros *commodities*<sup>6</sup>.

El panorama económico mundial favorece ampliamente a América Latina y el Caribe. En la actualidad, tiene la posesión de la mayor biodiversidad que existe en el planeta: representa el 15% de las áreas disponibles para la explotación agropecuaria, el 25% de los bosques disponibles, el 40% del total de las especies animales y vegetales vivas, el 28% de agua dulce y el 14% de producción pesquera, entre las más importantes<sup>7</sup>. Los RRNN han sido y son hasta hoy, uno de los principales focos para la Inversión Extranjera Directa (IED); tal como lo presenta la Ilustración 1, durante el período 2007-2012 entre el 44% y el 51% de las IED tuvieron como destino la explotación de RRNN en América del Sur (excluyendo a Brasil)<sup>8</sup>. Esta inversión trae consigo el ingreso de tecnología y conocimientos lo que sirve como “moneda de cambio” por la explotación de

---

<sup>1</sup> Para el desarrollo de este trabajo, definiremos como “Recursos Naturales” como “aquellos materiales dotados sobre una nación por la naturaleza que son útiles en la producción de bienes y servicios”. BOADWAY, ROBIN y FLATTERS, FRANK. 1993. *The Taxation of Natural Resources: Principles and Policy Issues*. Washington, D.C., U.S.A. Policy Research Department of The World Bank, p. 1.

<sup>2</sup> RUTA MICHELE y VENABLES ANTHONY. 2012. *International Trade in Natural Resources: Practice and Policy*. *En: Annual Review of Resource Economics*. 2012 (4), pp. 9.2-9.3.

<sup>3</sup> ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. 2013. *Rentas de Recursos Naturales no Renovables en América Latina y el Caribe: evolución y participación estatal, 1990-2010*. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU) (serie Seminarios y Conferencias), p. 11.

<sup>4</sup> *Ibid.*

<sup>5</sup> THE WORLD BANK (TWB). 2013. *World Development Indicators*. New York, USA, The World Bank, pp. 65-67.

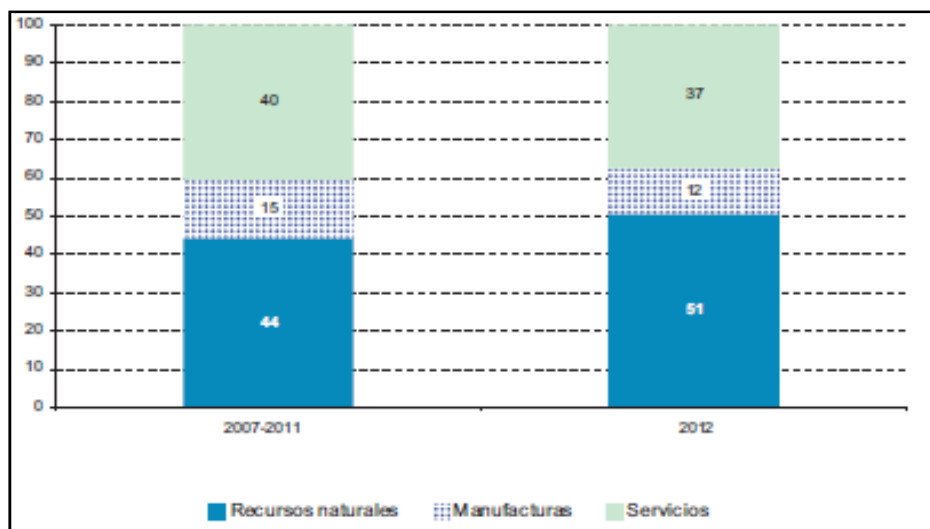
<sup>6</sup> ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. *Loc. cit.*

<sup>7</sup> SÁNCHEZ ALVABERA, FERNANDO. 2004. *El desarrollo productivo basado en la explotación de recursos naturales*. Santiago de Chile, División de Recursos Naturales e Infraestructura de la CEPAL (serie Recursos Naturales e Infraestructura), p. 9.

<sup>8</sup> COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). 2012. *La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU), pp. 39-42.

estos bienes. De esta manera, podemos distinguir una relación dicotómica entre dos Estados: uno, que posee RRNN brutos y otro, que con soportes tecnológicos y científicos puede explotar dichos Recursos, lo que trae como consecuencia el ingreso de capital y nuevos conocimientos que el primer Estado no posee. Esta es la clásica relación entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo.

**ILUSTRACIÓN 1:** América Latina y el Caribe: sectores de destino de la inversión extranjera directa en América del Sur (excluyendo a Brasil) 2007-2011; 2012 (en porcentajes).



**Fuente:** Comisión para Latinoamérica y el Caribe (CEPAL), estimaciones sobre la base de cifras oficiales al 19 de abril de 2013.

## 1.2. Recursos Minerales en particular.

Los países de América Latina representan gran parte de los Recursos Minerales (RRMM) del planeta. Juntos poseen el 65% de las reservas mundiales de litio, el 49% de plata, el 44% de cobre, el 33% de estaño, el 22% de hierro, el 26% de bauxita y 23% de níquel, entre los más importantes<sup>9</sup>. Para facilitar la inversión extranjera, durante la década de los ochenta y noventa se desarrollaron en la región políticas tendientes a eliminar las barreras de entrada que existían en el sector. Estos nuevos enfoques favorecieron la institucionalidad del Mercado reestructurando las economías nacionales, las estrategias de proteccionismo y la regulación del comercio internacional de productos primarios<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> *Ibíd.*, p. 29.

<sup>10</sup> SÁNCHEZ ALVABERA, FERNANDO y LARDÉ, JEANNETTE. 2006. Minería y Competitividad en América Latina. Santiago de Chile, Serie de Recursos Naturales e Infraestructura de la CEPAL. Volumen N° 109, pp. 11-12.

Con esta apertura político-económica se estableció el principio que los RRMM debían ser de libre disponibilidad bajo las reglas del Mercado, lo que tuvo como correlato la cancelación de políticas nacionalistas y defensivas frente a la inversión extranjera y el abandono de la exclusividad del Estado en la explotación de RRMM<sup>11</sup>. Bajo los argumentos de necesidad de capitales para la explotación de nuevos recursos y modernizar los yacimientos ya existentes, diversificación de los mercados y la incorporación del progreso técnico, se abrió paso a una nueva etapa económica en América Latina y el Caribe en las que las empresas transnacionales retomarían el protagonismo en el sector minero que tuvieron hasta la década de los setenta<sup>12</sup>.

Este contexto de nueva política económica desencadenó una serie de reformas jurídicas, económicas y tributarias en materia minera para atraer inversión privada al sector. Estas reformas se caracterizaron por ofrecer marcos legales para la explotación de RRMM e incentivos tributarios favorables (contratos de estabilidad tributaria), teniendo como resultado el desarrollo de reglas para el emprendimiento privado altamente competitivas<sup>13</sup>.

Dichas reformas a la regulación minera se sucedieron en América Latina y el Caribe de manera progresiva: Chile (1982-1983), Perú (1991), Argentina (1993-1995), Cuba (1994), Brasil (1996), Bolivia y Guatemala (1997) y Costa Rica, Honduras y Venezuela (1998-1999). Las reformas que realizaron estos países descansaron en cinco ejes fundamentales<sup>14</sup>:

- a. Cambios respecto del Dominio del Estado sobre los RRMM: es un punto común en la legislaciones latinoamericanas en materia minera que el Estado tiene el dominio absoluto, inalienable e imprescriptible de las minas. Sin embargo, las reformas realizadas a partir de la década de los ochenta alteraron este derecho de propiedad especial del Estado, eliminándose diversas formas de discriminación hacia el sector privado concebidas bajo la política del proteccionismo económico. En la actualidad, cualquier persona nacional o extranjera con capacidad legal puede acceder a la exploración o explotación de RRMM a través de derechos o título mineros.
- b. Derechos de Exploración y Explotación a favor de particulares: en relación con el punto anterior, se establecieron regímenes de concesiones para otorgar derechos a la explotación de RRMM con el fin de incentivar la actividad de empresas privadas. En Latinoamérica existen tres tipos de regímenes: Administrativo, Judicial (Chile) y Contractual (Colombia y Venezuela). También existen derechos a la exploración de RRMM aunque esta no siempre se otorga bajo concesión (caso de Chile), pues según la legislación de cada país recibe un tratamiento diverso: permisos de exploración (Argentina), pesquisas mineras (Brasil),

---

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> Idem.

<sup>13</sup> ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE, Op. Cit., p. 31.

<sup>14</sup> SÁNCHEZ ALVABERA, FERNANDO y LADRÉ, JEANNETTE. Op. cit., pp. 22-31.

licencia de exploración (Colombia y Guatemala) y autorizaciones de investigación geológica (Cuba).

- c. **Protección del Medio Ambiente:** el nuevo marco jurídico para la inversión en RRMM incluye también regulación ambiental. Las legislaciones mineras contienen normas sobre estudios de impacto ambiental, conservación, restauración y no contaminación del ambiente a fin de no menoscabar el ecosistema. En este sentido, Ecuador impone restricciones para la explotación de RRMM en áreas verdes y bosques de influencia; Bolivia contempla obligaciones de recuperación de terrenos utilizados y en Chile se exigen estudios de impacto ambiental; En Colombia y Cuba exista la posibilidad de suspender concesiones y permisos por daño ambiental y en Argentina la legislación obliga a constituir una provisión especial para cubrir daños ambientales<sup>15</sup>.
- d. **Regímenes Fiscales Especiales:** el régimen de tributación general para las empresas mineras en América Latina y el Caribe es el mismo que para los contribuyentes locales. Sin embargo, se establecieron gravámenes especiales en torno a la actividad minera como el regalías<sup>16</sup>, impuestos sobre los ingresos<sup>17</sup>, impuestos sobre las utilidades<sup>18</sup>, entre otros.
- e. **Incentivos a la Inversión:** por último, diversos países de la región, desarrollaron marcos regulatorios que incentivan la inversión extranjera con el fin de captar IED para que se materialice en la explotación de RRMM. Destaca en Chile el DL N° 600 (concede el beneficio de invariabilidad tributaria), en Argentina la Ley de Inversión Minera (Ley N° 24.196) y en Perú la Ley de Promoción de la Inversión Privada en Minería (DL N° 708) que consagra un trato no discriminatorio respecto de empresas extranjeras en materia tributaria, financiera y arancelaria.

Las reformas legislativas en materia minera realizadas a partir de la década de los ochenta y durante la década de los noventa tuvieron como consecuencia la apertura de la inversión privada en el rubro de la minería haciéndolos partícipes de la economía de la región. Esto generó la internacionalización de la exploración y explotación de RRMM de América Latina y el Caribe aumentando la participación en la producción minera en el total mundial<sup>19</sup> y siendo favorecidos en la distribución mundial de los presupuestos de exploración minera<sup>20</sup> convirtiendo a la región al año

---

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú, Trinidad y Tobago y Venezuela.

<sup>17</sup> Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Colombia, México y Venezuela.

<sup>18</sup> Bolivia, Chile, Colombia, México, Perú y Trinidad y Tobago.

<sup>19</sup> En la actualidad, participa en la producción mundial de bauxita (19%), aluminio (5,7%), cobre mina (45,3%), cobre refinado (21,9), oro (19,2), plata (30,8%), entre otros productos mineros. ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. Op. Cit., p. 28.

<sup>20</sup> Al año 2010, representa el 27% de los presupuestos destinados para la exploración minera mundial, por sobre Canadá (19%), África (13%) y Australia (12%). Ibid., p. 30.

2010 en el principal foco de inversión minera del mundo, adjudicándose el 32% de los fondos contemplados para actividades de exploración y explotación de RRMM<sup>21</sup>.

### 1.3. Chile y los Recursos Minerales.

Chile es uno de los principales beneficiados con el *boom* de precios de los *commodities*. Con una larga tradición en la explotación de RRMM, es el primer productor mundial de cobre, yodo, nitratos y carbono de litio; el segundo productor de molibdeno, el quinto lugar en la producción de plata y boratos y el decimoquinto lugar en la producción de oro<sup>22</sup>. El principal producto minero es el cobre. De acuerdo a los datos entregados por el Consejo Minero el año 2012, la producción de cobre en Chile alcanzó las 5,4 millones de toneladas métricas (TM), representando el 32% de la producción mundial<sup>23</sup>. Cabe considerar además, que Chile posee el 28% de las reservas de cobre existentes en la actualidad<sup>24</sup>.

Durante la última década (2000-2011) la composición del PIB nacional ha cambiado significativamente a consecuencia de la alta demanda global de los RRMM. De acuerdo a datos estimados por la OECD, la contribución del sector de la minería al PIB nacional creció del 7,2% el año 2000 al 16,6% el año 2011, en desmedro de otros sectores como la agricultura (que ha disminuido su contribución del 5,3% al 3,4% en el mismo período de tiempo) y la industria manufacturera (del 17% al 11,9%)<sup>25</sup>. Tal como lo demuestra la Ilustración 2, la participación de la minería se expande considerablemente sobre otros sectores dentro del período 2000-2011 a causa de alto precio de materia primas proveniente de la presión de mercados extranjeros, convirtiendo a este sector en una de las principales fuerzas productivas del país:

---

<sup>21</sup> *Ibid.*, p.32.

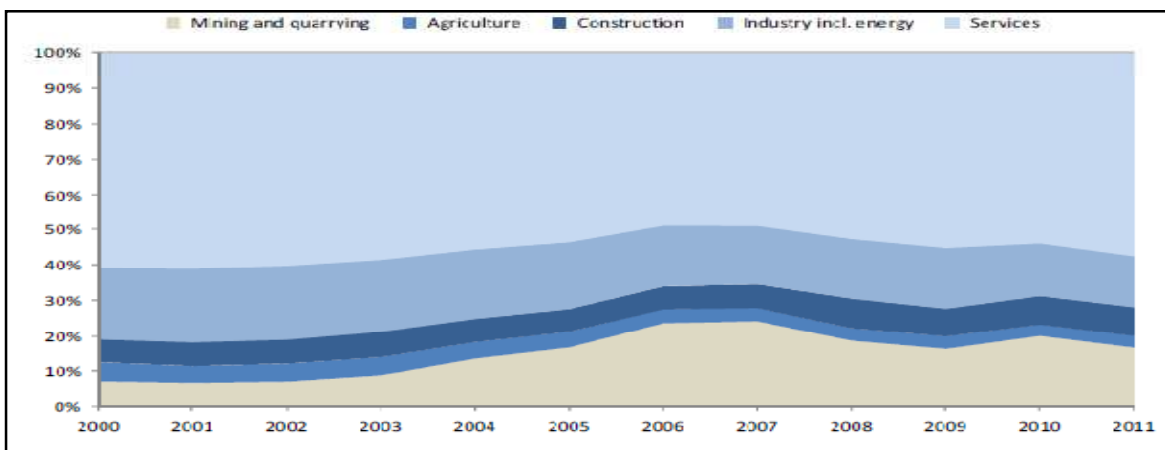
<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 72.

<sup>23</sup> CONSEJO MINERO (CM). 2012. Minería en Cifras. Santiago de Chile, Consejo Minero, p. 10.

<sup>24</sup> *Idem.*

<sup>25</sup> OECD. 2013. Mineral Resource Trade in Chile: Contribution to Development and Policy Implications. Paris, France, OECD Publications, p. 11.

**ILUSTRACIÓN 2:** Participación de la Minería en el PIB en el período 2000-2011.



Fuente: OECD, 2013.

Dentro del contexto antes mencionado, la trascendencia de la Minería en el país determina el régimen de exportaciones (Ilustración 3). Dentro del período 2003-2011 la exportación de productos mineros y derivados ha aumentado del 40,5% al 60%, relegando a las exportaciones de la agricultura y las manufacturas a un segundo plano, las que al año 2011 representaron solamente el 6% y el 34% respectivamente. De esta manera, se acentúa considerablemente la dependencia de la economía nacional por los RRMM según el precio que determinen los mercados internacionales, considerando a su vez que de acuerdo a lo estimado por la OECD la participación de la exportación de bienes y servicios al PIB local fue al año 2011 del 38,1%<sup>26</sup>:

<sup>26</sup> Ibid., p. 58.

**ILUSTRACIÓN 3:** Exportaciones de bienes por actividad económica 2003-2011 (millones de dólares FOB y participación por actividad en porcentajes).

Year	Mining	Agriculture, hunting and forestry, fishing	Industry	Total
2003	8 773	2 145	10 733	21 651
%	40.5	9.9	49.6	100.0
2004	16 701	2 414	13 911	33 025
%	50.6	7.3	42.1	100.0
2005	21 972	2 562	17 440	41 974
%	52.3	6.1	41.6	100.0
2006	36 438	2 809	20 133	59 380
%	61.4	4.7	33.9	100.0
2007	42 445	3 287	22 829	68 561
%	61.9	4.8	33.3	100.0
2008	34 294	4 066	26 150	64 510
%	53.2	6.3	40.5	100.0
2009	31 877	3 668	19 918	55 463
%	57.5	6.6	35.9	100.0
2010	44 360	4 366	22 171	70 897
%	62.6	6.2	31.3	100.0
2011	48 865	5 066	27 480	81 411
%	60.0	6.2	33.8	100.0

Fuente: OECD, 2013.

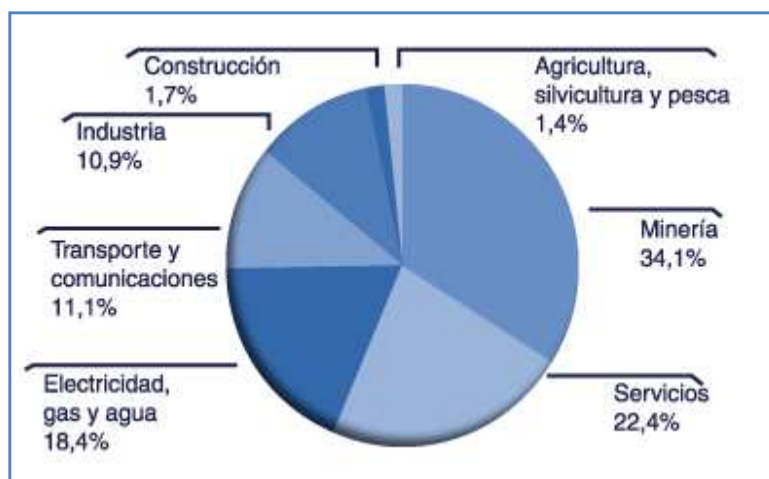
La alta demanda por RRMM ha provocado también la atracción de la inversión extranjera en el sector de la minería. De conformidad a lo señalado por el Comité de Inversiones Extranjeras (CINVER), la mayoría de la Inversión Extranjera Directa (IED)<sup>27</sup> que llega a Chile tiene como destino el sector antes mencionando. Así las cosas, es importante señalar que el sector minero representó el 34,1% de los ingresos brutos de la IED que se captaron bajo el Decreto Ley N° 600 entre 1974 y 2011, por sobre otros rubros de explotación de recursos naturales como la agricultura, silvicultura y pesca que juntos sólo concentran el 1,4% del total. La Ilustración 4<sup>28</sup> señala la distribución de ingresos netos por sector. Se puede apreciar la relevancia de la minería en la economía nacional:

<sup>27</sup> Para este trabajo, entendemos por Inversión Extranjera Directa (IED) como un “tipo de inversión transfronteriza que realiza el residente de una economía (inversor directo), en una empresa (la empresa de inversión directa), residente de una economía diferente de la del inversor directo, con el objetivo de establecer un vínculo duradero”. PERAGÓN LORENZO, LUIS A. 2013. Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición para atraer para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina. Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), p.1.

<sup>28</sup> COMITÉ DE INVERSIÓN EXTRANJERA (CINVER). 2013. Destino de la IED [en línea] <[http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=134&Itemid=99](http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=134&Itemid=99)> [consulta: 10 de junio de 2013].



**ILUSTRACIÓN 4:** Chile: Inversión Extranjera Materializada (DL 600), 1974-2011 (según sector).



**Fuente:** Comité de Inversiones Extranjeras, 2013 ([www.inversionextranjera.cl](http://www.inversionextranjera.cl)).

En lo particular, los principales inversionistas en el sector minero son, en orden decreciente: Canadá, Estados Unidos (USA), Reino Unido (UK), Japón y Australia. Estos países tienen una importante presencia en las inversiones materializadas con un 98% del total de la participación en el sector, distribuido de la siguiente manera<sup>29</sup>:

**TABLA 1:** Estatuto de la Inversión Extranjera (DL 600): Inversión Extranjera materializada según país de origen y sector 1974-2012 en miles de US\$ nominales.

País/sector	Minería y canteras	Total
<b>Australia</b>	2.848.206	3.936.085
<b>Canadá</b>	10.448.938	15.782.896
<b>Japón</b>	6.380.365	6.690.122
<b>España</b>	2.194	15.831.189
<b>Reino Unido</b>	5.013.945	6.607.607
<b>Estados Unidos</b>	5.490.834	23.094.180
<b>Total Global (Todas las inversiones).</b>	30.900.304	90.443.475

**Fuente:** Comité de Inversiones Extranjeras (CINVER). Cifras provisionales al 31 de diciembre de 2012.

A partir de la Tabla comparativa, podemos inferir que Canadá representa el 34%, Japón el 20%, Estados Unidos el 18%, Reino Unido el 16% y por último Australia con un 9% del total de las inversiones materializadas en el sector minero en el período 1974-2012. El potencial minero del país, su estabilidad política y los beneficios fiscales para los capitales extranjeros han creado en

<sup>29</sup> COMITÉ DE INVERSIÓN EXTRANJERA (CINVER). 2013. Estadísticas [en línea] <[http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=415&Itemid=64](http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=415&Itemid=64)> [consulta: 10 de junio de 2013].

Chile un país ideal para la inversión extranjera, captando a nivel mundial el 19% del presupuesto mundial destinado a la exploración de RRMM y cerca del 12% de los proyectos de inversión minera<sup>30</sup>.

#### **1.4. Diagnóstico sobre la importancia de los Recursos Minerales en la Economía de Chile.**

Chile es una economía pequeña que ha crecido sostenidamente los últimos 20 años producto de las reformas que se desarrollaron durante la década de los ochenta. Las reformas instauradas ha convertido a Chile en una economía de libre mercado, abierta y que favorece la inversión extranjera.

En materia de productiva y de exportación, resulta ser una economía dependiente de los *commodities*, particularmente de los RRMM (cobre). A partir de los datos presentados en la sección anterior, podemos establecer las siguientes conclusiones:

- a. La explotación RRMM constituye uno de los principales ítems que aporta la PIB en la actualidad. La minería ha desplazado significativamente a la actividad agrícola y manufacturera en la producción del PIB lo que presenta la problemática de falta de diversificación de los factores productivos de la economía nacional.
- b. La participación del PIB en la economía nacional ha permeado ampliamente el régimen de exportaciones del país. Más de la mitad de las exportaciones realizadas tienen relación con el sector de la minería y la explotación de RRMM. Este punto constituye una segunda señal de falta de diversidad en la producción y diversificación de otros RRNN para el desarrollo normal de la economía.
- c. Asimismo, la inversión extranjera en la minería tiene como antecedente los altos precios del los RRMM, principalmente del cobre. Lo anterior implica beneficios a corto plazo, toda vez que la inversión minera y la atracción de capitales extranjeros de cualquier *commodities* depende exclusivamente del precio internacional que se asigne según la demanda internacional.
- d. La volatilidad de los precios de los RRMM genera que Chile sea una economía monodependiente del cobre y con una estabilidad económica supeditada al contexto internacional. Lo anterior garantiza estabilidad económica e ingresos sólo en la medida que

---

<sup>30</sup> ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. Op. Cit., pp. 31-32.

el valor de los metales se coticen a un alto precio. La estabilidad económica y financiera de una renta nacional que provenga significativamente de RRMM (y en general de cualquier RRNN) nos llevaría la problemática de la “maldición de los recursos naturales” que se traduce en tres puntos:

- i. La ausencia de una institucionalidad tributaria sólida y dinámica que permita aprovechar adecuadamente el aumento de los RRMM (ciclos de auge económicos) recaudando ingresos a favor del erario público<sup>31</sup>.
- ii. El desplazamiento del sector manufacturero e industrial por sobre la producción de materias primas, manifestándose en una desindustrialización del país por el *boom* de sectores exportadores de RRMM, provocando un aumento del valor en moneda nacional y la consecuente desvalorización del sector manufacturero local (*dutch disease*)<sup>32</sup>.
- iii. La carencia de políticas públicas económicas que permitan transformar los RRMM en activos que generen ingresos futuros y promuevan el desarrollo sostenido (capital humano y activos financieros externos)<sup>33</sup>.

En el desarrollo de este trabajo, abordaremos el primer punto, a propósito de la tributación de los RRNN y de los RRMM en particular. Una adecuada estructura tributaria, constituye el primer paso para desarrollar una adecuada política económica que permita recaudar rentas a favor del país fuente de los RRMM que permita afrontar las necesidades sociales de la región.

---

<sup>31</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF). 2009. Fiscalidad de Los Recursos Naturales en América Latina. Madrid, España, pp. 9-10.

<sup>32</sup> Idem.

<sup>33</sup> GEIREGAT, CHIRS y YANG, SUSAN. 2013. Bueno, ¿pero demasiado? En: Finanzas y Desarrollo 50 (3): 8-9.

## 2. FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RECURSOS MINERALES.

### 2.1. Breve Noción sobre la Tributación de Recursos Naturales.

Los RRNN son un componente esencial de la exportación y de los ingresos de muchos países, principalmente aquellos en vías de desarrollo<sup>34</sup> y una de las formas que tienen estos países para captar los ingresos de tales actividades es el desarrollo de políticas sectoriales y la estructuración de regímenes fiscales especiales<sup>35</sup>.

En este contexto, podemos definir la tributación de RRNN como “aquellos gravámenes que se imponen a las Empresas Extractivas (EE) con el fin de captar parte de las rentas que obtienen para el sector público”<sup>36</sup>. Estas rentas consisten principalmente en aquellos beneficios económicos que genera la explotación de los RRNN, las que resultan de la diferencia entre los ingresos devengados reales y todos los costos reales acumulados de la obtención de esos ingresos<sup>37</sup>. El tipo de renta que obtienen las EE varía si la explotación gira en torno a los Recursos Renovables o Recursos No Renovables:

- a. Recursos No Renovables: son aquellos que en principio sólo existen un una cantidad fija para su uso. Las actividades extractivas de Recursos No Renovables la constituyen la industria de los hidrocarburos y la minería (metálica y no metálica). El stock que pueda existir de estos recursos es totalmente desconocido y variable tanto en su cantidad como en calidad, por lo que el proceso de producción de la industria vinculada a estos recursos es más compleja y se divide en las siguientes etapas: exploración, desarrollo, extracción, procesamiento y reciclaje. Los ingresos devengados finales resultan de la venta final del mineral al cliente. En este caso, los costos acumulados incluyen todos los costos corrientes y gastos de capital asociados con la exploración de minerales, el desarrollo de la mina, la extracción del producto y el proceso necesario para obtener el mineral para el uso adecuado<sup>38</sup>.
- b. Recursos Renovables: son aquellos que pueden generar un continuo flujo de salida por un período de tiempo indefinido el cual se mantiene por variables endógenas. Son característicos de esta clasificación los recursos derivados de las actividades acuícolas, forestales, agrícolas, hídricas y eólicas. En el caso de los Recursos Renovables, las rentas

---

<sup>34</sup> Idem.

<sup>35</sup> ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. Op. Cit., p. 15.

<sup>36</sup> BOADWAY, ROBIN y FLATTERS, FRANK. Op. Cit., p. 7.

<sup>37</sup> Idem.

<sup>38</sup> Ibid., pp. 1-9.

que resultan de la actividad extractiva se obtiene del mismo modo que los Recursos No Renovables. La diferencia entre ambos son en los costos asociados a la obtención de la renta, que tienden a ser menores que en la extracción de Recursos No Renovables<sup>39</sup>.

Los motivos para la Tributación por la extracción de RRNN son diversos según los argumentos que se esgriman en los países que se planteó dichos gravámenes. En general, los argumentos más utilizados son los siguientes:

- a. Obtener rentas<sup>40</sup>: consiste en el principal argumento para obtener ingresos a favor del Estado. Desde una política fiscal, podemos señalar que la tributación de las rentas de las EE resulta eficiente en la medida que los impuestos que se estructuren sean adecuados.
- b. Impuesto a las ganancias de capital<sup>41</sup>: puede ser deseable hacer tributar las rentas de las EE en el marco de la tributación general por los ingresos de capital. En este caso, en las rentas del capital pueden incluirse tanto la rentabilidad normal más las ganancias adicionales que genere. Este tipo de impuesto recae conjuntamente con el impuesto sobre las sociedades y los impuestos sobre la renta personal.
- c. Política industrial<sup>42</sup>: los principales fundamentos para diseñar este tipo de políticas son el fomento para un mayor procesamiento de los RRNN o el mantenimiento de un nivel mínimo de actividad por razones estratégicas. El fin de estas políticas es principalmente alentar la actividad otorgando subvenciones y por consecuencia obtener una mayor participación en las rentas generadas por estas empresas a través de los impuestos.
- d. Administración de riesgos y financiamientos<sup>43</sup>: en este sentido, la deducción de los gastos combinados con la tributación de los RRNN permite la adquisición de nuevos fondos para las EE convirtiéndose el Fisco en un socio. Esto puede ser ventajoso para la empresa en la medida que el Mercado de Capitales sea imperfecto. Por un lado, si los gobiernos de turno son más capaces de agrupar los riesgos que la empresa, la tributación de los beneficios obtenidos por los RRNN puede fomentar la toma de riesgos y ser socialmente beneficiosa. También el sistema de impuestos puede servir para mejorar los flujos de caja en períodos de expansión ayudando a las EE que tengan problemas de liquidez debido a las dificultades para obtener financiamiento exterior. La eficacia de los sistemas fiscales para

---

<sup>39</sup> Idem.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>41</sup> Idem.

<sup>42</sup> Idem.

<sup>43</sup> Idem.

estos propósitos depende de que la EE de sea capaz de aprovechar las ventajas tributarias de los gastos deducibles.

- e. Tributación para extranjeros<sup>44</sup>: si las personas extranjeras son dueños de los RRNN del país, la capacidad de extraer ingresos tributarios de ellos ofrecerá un incentivo adicional para los impuestos. Hay dos tipos de circunstancias en que los impuestos se pueden obtener de los extranjeros. La primera es cuando el impuesto se aplica sobre las rentas, en cuyo caso la motivación es exactamente igual que en el punto anterior. La segunda es aprovechar los acuerdos de acreditación de impuestos extranjeros, como en el caso de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDI). Si los gobiernos extranjeros ofrecen créditos fiscales a las inversiones realizadas en el exterior, es interés de los países de acogida será gravar a las empresas hasta el límite del crédito otorgado.
- f. Ejercer poderes de monopolio en los mercados mundiales<sup>45</sup>: algunos países pueden resultar ser proveedores importantes de un RRNN que les permita influir en los precios de los mercados mundiales. Una forma de aprovechar este poder es el uso de la política fiscal. En este caso, el Estado interesado puede gravar con impuestos de exportación o favorecer la participación pública en la explotación de los RRNN para monopolizar la venta directa.
- g. Conservación de los Recursos<sup>46</sup>: por último, la política fiscal puede utilizarse como una forma de inducir a las empresas a cuenta de impuestos de los factores externos en sus decisiones de gestión de Recursos. Las tasas de producción se pueden usar para reducir la tasa de explotación de los recursos por razones sociales. Este último puede incluir costos ambientales que dependen de la tasa de extracción o de consideraciones de equidad para las generaciones futuras.

Para obtener beneficios a favor del Fisco, los gobiernos diseñan diversos mecanismos de tributación. Estas herramientas se caracterizan por ser complejas y comúnmente se aplican conjuntamente a las rentas obtenidas por las EE. Además estos marcos de tributación estructuralmente difieren entre sí, fundamentalmente respecto al criterio temporal del devengo de las rentas. En este caso, la recaudación por tributación *ex ante*<sup>47</sup> se basa en la venta de los derechos sobre las rentas que se espera de un recurso, en forma de algún tipo de contrato o acuerdo de concesión. Por otro lado, recaudación por tributación *ex post*<sup>48</sup> es una forma de

---

<sup>44</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>45</sup> *Idem.*

<sup>46</sup> *Idem.*

<sup>47</sup> *Ibid.*, pp. 12-14.

<sup>48</sup> *Idem.*

imposición que se basa en las rentas reales que se obtienen cuando se explota el recurso. A partir de esta diferenciación podemos distinguir las siguientes herramientas:

- a. Adjudicaciones o concesiones del derechos de explotación<sup>49</sup>: en la licitación pública o adjudicación del derecho a extraer y vender un determinado RRNN, un gobierno debe esperar para cobrar el monto total de la renta *ex ante*. Esto incluiría el valor presente de todos los ingresos menos todos los costos, incluyendo el riesgo y el retorno normal de todas las inversiones desde su extracción. Este sistema de de tributación difiere de los demás toda vez que se traslada el riesgo de la explotación de los RRNN a los desarrolladores del proyecto en cuestión.
- b. Impuestos basados en los ingresos<sup>50</sup>: este impuesto es diseñado de manera similar al impuesto sobre la renta general, pero se consideran ciertas particularidades propias del negocio, por ejemplo amortizaciones gastos de adquisición, exploración y desarrollo y con frecuencia da una deducción por agotamiento.
- c. Impuestos a la propiedad y tasas de arrendamiento<sup>51</sup>: por lo general, los sistemas tributarios imponen gravámenes por el uso de la propiedad, como por ejemplo, el pago de patentes.
- d. Impuestos de exportación<sup>52</sup>: es frecuente que países en vías de desarrollo usen este tipo de impuesto como fuente de ingresos. En el caso que el país sea un actor relevante en la determinación del precio en los mercados internacionales, un impuesto a la exportación tiene exactamente el mismo efecto como un impuesto a la producción desde el punto de vista de los productores.
- e. Regalías<sup>53</sup>: el mecanismo de regalías (*royalties*) es bastante común para la tributación de RRNN. Un sistema de royalty podría ser equivalente a un impuesto *ex post* a la renta si este fuese diseñado de tal manera que fuera igual o proporcional a las rentas económicas asociadas con las cantidades extraídas. Para esto, una estructura de regalía debe considerar el valor de los RRNN vendidos menos los costos asociados a su extracción. En este contexto, existe una serie variantes de regalías que buscan establecer el impuesto considerando su valor de Mercado y los costos asociados: sistema de regalías por unidad, sistema de regalías por unidad según la calidad del recurso extraído, sistema ad valorem

---

<sup>49</sup> *Ibid.*, pp. 28-30; 46-47.

<sup>50</sup> *Ibid.*, p. 48.

<sup>51</sup> *Ibid.*, p. 49.

<sup>52</sup> *Idem.*

<sup>53</sup> *Ibid.*, pp. 33-34; 46-48.

basado en el valor bruto de la producción y sistema ad valorem sobre la base de los ingresos netos. El tipo de regalía que desarrolle un gobierno dependerá de la importancia de costos de capital en los costos totales que se considere en la estructura tributaria.

- f. Participación directa del Estado en las rentas de RRNN<sup>54</sup>: para participar en los beneficios que genera la explotación de RRNN, los gobiernos desarrollan estrategias que incluyan su intervención directa en el rubro minero. Entre las estrategias destacan: participar en la producción de estos recursos o bien participar realizando aportes de capital a otras EE. La primera estrategia es bastante simple y consiste en que el gobierno reciba cierta proporción de la producción o de los ingresos de ventas de un depósito de RRNN que han sido arrendadas o concesionadas a un operador particular. Otra forma de participación directa del gobierno es a través de la compra o concesión de capital en una operación de extracción de RRNN. La virtud de esta estrategia es que tales acuerdos sustituyen a un impuesto sobre las rentas de los RRNN. Las ventajas de estas prácticas es permitir a los gobiernos locales poder de voto y control de directo sobre las actividades de la EE y obtener información relevante respecto al pago de los impuestos y otras formas de regulación del sector de los RRNN.

Cabe tener presente que estos mecanismos de tributación siempre son parte de un sistema de integrado de impuestos, en el cual participan impuestos corporativos, personales, indirectos, retenciones y derechos de exportación diversos. Sin embargo, el diseño de impuestos para las actividades extractivas de RRNN puede provocar una desestructuración del sistema general de tributación, las que pueden resultar en asimetrías en el trato de contribuyentes<sup>55</sup>. Esto se ve reflejado en aquellas economías cuyas principales exportaciones se basan en la extracción de RRNN, por lo que se crean incentivos tributarios, bajas arancelarias, créditos por inversión y utilización de las pérdidas que permiten una carga tributaria más baja a favor de las EE.

Sin embargo, esta situación es generalmente aceptada en los regímenes tributarios principalmente por tres argumentos:

- a. Uno de ellos es el argumento basado en la eficiencia de los impuestos a las rentas de los RRNN<sup>56</sup>, pues dichos impuestos no son distorsionantes para el Mercado y por lo tanto son una fuente ideal de los ingresos.

---

<sup>54</sup> *Ibid.*, pp. 34-35; 51-52.

<sup>55</sup> *Ibid.*, pp. 42-43.

<sup>56</sup> *Idem.*



- b. Otro argumento es aquel en que se estima que los derechos de propiedad sobre los RRNN corresponden a la población en general y no a los particulares<sup>57</sup>, ya que representan las bondades de la naturaleza con las que ha sido beneficiado la economía en lugar.
- c. Por último, es utiliza como argumento para gravar los recursos por encima de la de otras medidas tributarias de carácter general es precisamente la adquisición a favor del Fisco de una parte de las rentas generadas por los RRNN<sup>58</sup>. Dado que el objetivo principal de la tributación de los recursos es capturar las rentas, la forma apropiada de obtención de tales ingresos es a través de impuestos.

Dado la importancia para la recaudación de ingresos para el aquellos países productores de materias primas, conviene desarrollar una política tributaria que resulte equilibrada para recaudar fondos para el erario público como asimismo evitar el desincentivo de la inversión privada en el sector.

## **2.2. Régimen Tributario de Recursos Naturales y Minerales en América Latina y el Caribe.**

Durante el período económico 2000-2011, la región experimentó un aumento en los ingresos fiscales totales en América Latina del 19,6% al 23,6% del PIB y en el Caribe del 24,5% al 28,3%; asimismo, experimentó un aumento en la carga tributaria del 12,7% al 15,7% del PIB en América Latina y del 19,3% al 23% del PIB en el Caribe<sup>59</sup>. Este aumento en la participación de los impuestos al PIB se vio influenciada principalmente por el crecimiento de la economía mundial y el aumento de los precios de los productos básicos, lo que desencadenó la creación de nuevos tributos, reducción de exenciones o deducciones y avances en la administración tributaria<sup>60</sup>.

Uno de los principales aportes para el aumento de la participación fiscal en el PIB consistió en la captación de rentas obtenidas de la explotación RRNN. Como podemos observar en el siguiente cuadro (Ilustración 5) la mayoría de los países de la región se vio beneficiada por el ciclo de auge económico de los RRNN por la alta demanda mundial:

---

<sup>57</sup> Idem.

<sup>58</sup> Idem.

<sup>59</sup> COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). 2013. Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe: Reformas Tributarias y Renovación del Pacto Fiscal. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU), p. 5.

<sup>60</sup> Idem.

**ILUSTRACIÓN 5:** Ingresos Fiscales de América Latina y el Caribe provenientes de la Explotación de materias primas (1999-2001; 2009-2011)<sup>61</sup>.

	1999-2001		2009-2011	
	<i>(en porcentajes del PIB)</i>		<i>(en porcentajes del ingreso total)</i>	
Argentina	0,0	3,0	0,1	13,6
Bolivia (Estado Plurinacional de)	5,1	9,6	20,5	29,9
Chile	0,8	3,7	3,8	17,3
Colombia	1,2	2,4	10,2	16,2
Ecuador	6,3	13,5	30,8	34,5
México	6,1	7,5	31,2	32,5
Perú	0,2	1,6	1,2	9,3
Trinidad y Tabago	6,7	14,7	27,5	45,8
Venezuela (República Bolivariana de)	8,7	8,3	44,0	39,2

**Fuente:** CEPAL, 2013.

Las principales RRNN que han estimulado el crecimiento de los ingresos fiscales y la carga tributaria del PIB en la región son aquellos Recursos No Renovables como los hidrocarburos y los RRMM. Los gobiernos de la región han logrado aumentar dicha participación mediante la apropiación de los ingresos a partir de empresas públicas o participación accionaria en EE (YPF en Argentina, YPFB en Bolivia, PETROBRAS en Brasil, CODELCO en Chile, entre otros)<sup>62</sup>, políticas de nacionalización de RRNN y RRMM en particular (nacionalización de hidrocarburos en Venezuela y de la minería del estaño en Bolivia)<sup>63</sup>, políticas expropiatorias (expropiación del 51% de las acciones de YPF a favor del Gobierno Federal Argentino)<sup>64</sup> y la renegociación de contratos de explotación de RRNN (como es el caso de Ecuador que renegó los contratos petrolíferos en 2010)<sup>65</sup>. Junto con lo anterior, se han creado diversos tipos de gravámenes e impuestos para facilitar la apropiación estatal.

En el caso particular de los RRMM, la principal captación se debió a regalías basadas en la producción e impuestos específicos. Estos impuestos han permitido asegurar el pago de recursos a los gobiernos tanto nacionales como sub nacionales (Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú)<sup>66</sup>. Junto con estos impuestos especiales sobre los RRMM se aplican el impuesto general a la renta con alícuotas diferenciales y gravámenes especiales de carácter progresivo (patentes, derechos de exportación, entre otros) tanto a las empresas públicas y privadas<sup>67</sup>.

Como se aprecia en la Ilustración 6, las herramientas de captación de rentas económicas derivadas de los hidrocarburos y RRMM en particular, son diversos y heterogéneos, abarcando desde regalías, impuestos específicos y participación estatal:

<sup>61</sup> La cobertura del análisis corresponde al gobierno central los casos de Argentina, Chile, Colombia, Perú, Venezuela y Trinidad y Tobago; al gobierno general de Bolivia, al sector público no financiero de Ecuador y al sector público de México.

<sup>62</sup> COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). Op. Cit., p.15.

<sup>63</sup> *Ibid*, p. 16

<sup>64</sup> *Ídem*.

<sup>65</sup> *Ídem*.

<sup>66</sup> *Ídem*.

<sup>67</sup> *Ídem*.

**ILUSTRACIÓN 6:** Características de los Regímenes Fiscales aplicados a los Recursos no Renovables en América Latina y el Caribe (10 países).

Países y productos	Regalías (alicuotas)	Impuesto sobre la renta (alicuota general)	Otros impuestos sobre los ingresos (alicuotas)	Otros gravámenes	Participación pública
Argentina (petróleo y minería)	Del 12% al 15%, o un 5% para yacimientos marginales (petróleo) y del 0% al 3% (minería)	Impuesto a las ganancias: 35%		Derechos de exportación (del 25% al 45%, un 100% para hidrocarburos y del 5% al 10% para la minería) Impuestos sobre los combustibles líquidos, gas natural, gas oil, gas licuado, naftas y gas natural comprimido Canon minero	YPF (hidrocarburos)
Bolivia (Estado Plurinacional de) (hidrocarburos)	Regalías departamentales: 11% Regalías nacionales compensatorias: 1% Regalías nacionales (Tesoro Nacional): 6%	Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE): 25%	Impuesto a las utilidades - beneficiarios del exterior: 12,5% <sup>a</sup>	Impuesto directo a los hidrocarburos (IDH): 32% Impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados (IEHD)	YPFB (hidrocarburos)
Brasil (hidrocarburos)	10% del valor de producción (puede reducirse hasta el 5% en virtud del riesgo geológico y otros factores)	El impuesto sobre la renta es del 15%, más un recargo del 10% si los beneficios son superiores a 240.000 reales por año	Participaciones especiales: del 10% al 40% Impuesto a las utilidades - beneficiarios del exterior: 15% (o un 20% para pagos a paraísos fiscales)	Contribución social sobre el beneficio neto: 9% CIDE: 10%	Petrobras (hidrocarburos)
Chile (minería)		Impuesto sobre los ingresos de primera categoría: 20%	Impuesto sobre remesas de utilidades: 35% Impuesto sobre remesas de intereses: 4% Impuesto especial del 40% sobre las utilidades (para empresas públicas)	Impuesto específico sobre la renta operacional de la actividad minera: tasas progresivas entre el 0,5% y el 1,4% Impuesto a las Fuerzas Armadas (Ley Reservada): un 10% sobre el retorno en moneda extranjera por la venta al exterior de la producción de cobre de CODELCO	CODELCO (cobre)
Colombia (petróleo y minería)	Del 8% al 25% (petróleo) y del 1% al 12% (minería)	Impuesto a las sociedades: 25% Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE): un 9% para el período 2013-2015 y posteriormente un 8%		Impuesto de transporte sobre oleoductos Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM Derechos económicos de la ANH	Ecopetrol (hidrocarburos)
Ecuador (petróleo)	Del 12,5% al 18,5% (de la producción bruta de petróleo crudo)	Impuesto sobre la renta: 23%	El Estado se reserva el 25% de los ingresos brutos del área del contrato <sup>b</sup>	Participación laboral: el Estado recibe un 12% de las utilidades (destinado a los gobiernos autónomos descentralizados)	Petroecuador (hidrocarburos)
México (petróleo y minería)		Impuesto a los rendimientos petroleros (PFPMF): 30% Impuesto sobre la renta (ciertas empresas subsidiarias): 30%	Impuesto empresarial de tasa única (IETU) (ciertas empresas subsidiarias): 17,5%	Derechos sobre la minería Derechos sobre hidrocarburos Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS gasolina) Impuesto a la importación de mercancías	Pemex (hidrocarburos)
Perú (minería)	Del 1% al 12% sobre la utilidad operativa	Impuesto sobre la renta: 30%	Dividendos y distribución de utilidades: 4,1%	Impuesto especial a la minería (IEM): de 2% al 8,4% Gravamen especial a la minería (GEM): del 4% al 13,12% (sobre utilidad operativa)	
Trinidad y Tabago (petróleo)	Un 10% sobre ventas internas y un 12,5% sobre ventas al exterior	Impuesto sobre las utilidades: un 50% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo	Impuesto adicional sobre ventas de petróleo crudo (la tasa varía con el precio del petróleo) Impuesto para el fondo verde: un 0,1% de ingresos brutos	Impuesto adicional sobre la producción de petróleo Impuesto de desempleo: un 5% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo	Petrotrin (hidrocarburos)
Venezuela (República Bolivariana de) (petróleo)	Un 30% del valor extraído	Impuesto sobre la renta petrolera (ISLR): 50%		Impuesto sobre precios extraordinarios Impuesto a la extracción de crudo Impuesto al registro de exportación	PLVSA (hidrocarburos)

Fuente: CEPAL, 2013.

Dentro de los datos señalados anteriormente, podemos apreciar que cada país de la región ha desarrollado una serie de impuestos y gravámenes con el fin de participar activamente en las rentas generadas por la explotación de hidrocarburos y RRMM. Asimismo, este aumento en la carga tributaria y los ingresos fiscales buscaron también aprovechar correctamente el ciclo virtuoso del precio de los *commodities* para convertirlos en bases de desarrollo económico a largo plazo

como es el caso de los fondos de estabilización con los excedentes del cobre en Chile y el incremento de la rentas petroleras en Ecuador, México y Venezuela<sup>68</sup>.

Sin embargo, el empuje de los RRNN (principalmente los RRMM) han concentrado la estructura tributaria de los países de América Latina y el Caribe respecto de las actividades económicas extractivas, lo que acentúa importantemente la dependencia económica de la región de estos Recursos en general<sup>69</sup>. Asimismo, dado la diversa heterogeneidad de políticas, impuesto y gravámenes sobre el sector de RRMM e hidrocarburos, se hace complejo analizar los datos de manera confiable y fidedigna sobre la participación de este sector en la economía, lo que evidencia una falta de política fiscal integrada en la región<sup>70</sup>. Se aprecia entonces una diversidad de estrategias fiscales en la región que surgen única y exclusivamente por la alta demanda de los RRNN en particular, siendo muy pocos los países de la región (Chile) los que han desarrollado políticas fiscales a fin de aprovechar adecuadamente los recursos obtenidos (políticas anticíclicas, creación de fondos de estabilización, fortalecimiento de la institucionalidad fiscal, desarrollo de políticas “ecologistas” para la preservación del medio ambiente, etc.).

Si bien existen las buenas intenciones en el perfeccionamiento de las estructuras tributarias y las especificación del sistema tributario a gravar las rentas y utilidades derivadas de las explotación de RRMM, la falta de sistematización en los sistemas tributarios a nivel de los países y la región y la falta de políticas fiscales a nivel regional pueden alterar el correcto desarrollo del Mercado de los Recursos.

### **2.3. Experiencia de Chile en la Tributación de Recursos Minerales.**

Las políticas fiscales de Chile constituyen una excepción a la realidad latinoamericana. Desde las década de los ochenta en adelante fue pionera en desarrollar políticas aperturistas que con el devenir de los períodos siguientes fueron compensadas con políticas tendientes a estabilizar la macroeconomía del país, evitando caer en la “maldición de los recursos naturales”<sup>71</sup>. En este contexto, nuestro país ha desarrollado un marco de gestión basado en el imperio de la ley, instituciones que proporcionan un entorno en que las empresas tienen incentivos para invertir en actividades productivas y los beneficios de la explotación de sus RRMM a favor del sector público.

Estas políticas están basadas en los siguientes puntos<sup>72</sup>:

---

<sup>68</sup> *Ibíd.*, p.18.

<sup>69</sup> INSTITUTO DE ESTUDOS FISCALES (IEF). Op. Cit, p. 8.

<sup>70</sup> *Idem.*

<sup>71</sup> OECD. Op. Cit., p. 9.

<sup>72</sup> *Ibíd.*, pp. 18-20.

- a. Una base de conocimientos de dotación de minerales del país a través de los estudios geológicos particulares o públicos (SERNAGEOMIN).
- b. Un marco jurídico que rige la exploración y explotación de recursos RRMM, que establece los derechos de propiedad sobre los minerales, principalmente la Constitución Política de la República (CPR), el Código de Minería (CM) y la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Minerales (LOCM).
- c. Un marco administrativo para la extracción de RRMM (concesiones, catastros, etc.).
- d. Un sistema de administración y captación ingresos. Esto se refiere a la participación y distribución de las rentas provenientes de la extracción de RRMM.
- e. Las políticas relacionadas con los trabajadores de salud y seguridad, la protección de los entornos y de los derechos de las comunidades locales.

El marco descrito anteriormente es regulado, administrado y bajo la supervisión de una serie de diferentes entidades de diversas ramas de gobierno, organismos reguladores, asociaciones de la industria y de los sectores público y privado<sup>73</sup>. En lo que respecta al sistema tributario, este es uno de los principales mecanismos con los que cuenta nuestro país para captar parte de las rentas económicas derivadas de la explotación de RRMM. El sistema de tributación del país está basado en 4 pilares<sup>74</sup>:

- a. Impuesto sobre las ganancias de CODELCO y las empresas mineras de cobre de propiedad estatal: CODELCO financia parte importante del presupuesto del gobierno de Chile. Junto con pago de los impuestos corporativos y los impuestos y gravámenes propios de la actividad minera, se encuentra sujeto a un impuesto adicional del 40% y a un impuesto del 10% por concepto de exportación.
- b. Los impuestos de sociedades a las empresas mineras privadas: en Chile las EE en materia minera están sujetas al impuesto corporativo (Impuesto de Primera Categoría) cuya tasa es de 20% (Art. 20 N° 3 Ley sobre Impuesto a la Renta, LIR). Además, se aplica un Impuesto Adicional del 35% que se aplica a los ingresos que son distribuidos como dividendos o son remesados al exterior por personas naturales o jurídicas no residentes en

---

<sup>73</sup> Idem.

<sup>74</sup> *Ibid.*, pp. 25-26.

el país (Art. 58 y siguientes LIR). Cabe destacar, que la persona jurídica recibe un crédito fiscal por el Impuesto de Primera Categoría pagado.

- c. **Deducciones en la base imponible:** la base imponible en Chile permite la deducción de la depreciación acelerada y las pérdidas acumuladas, así como el pago de intereses. Dado que la industria minera utiliza insumos de capital costosos, la deducción por la depreciación acelerada es significativa, permitiendo a las empresas recuperar una parte de sus costos de adquisición de maquinarias, reclamando deducciones por depreciación en los primeros años de la vida útil de los equipos. La particularidad de este mecanismo es que incentiva a las EE a financiar sus proyectos mediante deudas.
  
- d. **Impuesto específico a la Actividad Minera:** se aplica un impuesto específico a la actividad minera (Art. 64 bis y siguientes LIR) con una tasa progresiva del 0% al 14% sobre los ingresos obtenidos por las ventas de las EE, dependiendo del tamaño de las firmas: pequeñas (ventas equivalentes a 12.000 toneladas de cobre refinado al año o menos), medianas (ventas equivalentes entre 12.000 a 50.000 toneladas de cobre refinado al año) y grandes (ventas equivalentes desde 50.000 toneladas de cobre refinado al año). El umbral mínimo de imposición del impuesto a la minería es una producción anual de 12.000 toneladas. La tasa es progresiva, que van desde 0,5% a un 4,5% hasta un nivel de producción de 50.000 toneladas. Para las empresas que producen 50.000 toneladas equivalentes de metal refinado o más, la tasa del impuesto es del 5% si el margen operacional minero<sup>75</sup> es inferior o igual al 35 de acuerdo con dispuesto en la LIR. El impuesto se aplica de forma progresiva con una tasa impositiva máxima del 14% para las empresas que los márgenes operacional minero son superiores a 85.
  
- e. **Impuesto a las exportaciones de cobre** realizadas por las empresas propiedad de CODELCO y que van directos al Ministerio de Defensa con una tasa del 10% (Ley N ° 13.196, "Ley Reservada del Cobre").

Generalmente, durante el auge del precio de los *commodities*, los gobiernos de los países ricos en minerales tienen acceso a mayores ingresos fiscales y mejores condiciones de crédito en los mercados internacionales. Estos incentivos permiten aumentar el gasto de un país de manera significativa, pero el dinero gastado es a menudo mal utilizado, lo que genera grandes costos para el país asociado a la volatilidad macroeconómica<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Margen operacional minero: el cociente, multiplicado por cien, que resulte de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del contribuyente (Art. 64 bis LIR).

<sup>76</sup> OECD. Op. Cit., p.30.

Chile en este punto, ha desarrollado políticas para administrar correctamente los ingresos obtenidos por los impuestos y gravámenes a las empresas del rubro minero. En 2006, se publica la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley N° 20.128), que crea un marco legal para normas de balance estructural; establece un Fondo de Reservas de Pensiones y creó el Fondo de Estabilización Económica y Social a partir del antiguo Fondo de Estabilización del Cobre<sup>77</sup>.

Las normas de balance estructural operan sobre la estimación de los ingresos fiscales que se obtendrían tomando en cuenta los efectos del ciclo económico (en particular de los ciclos de precios de los *commodities*) y el gasto asociado sólo en la cantidad que sería compatible con ese nivel de ingresos<sup>78</sup>. En la práctica, esto significa ahorrar en tiempos de auge económico, cuando los ingresos son percibidos, y gastarlos en etapas de baja recaudación fiscal. Estas reglas de balance estructural funcionan a partir de tres variables, el nivel de la actividad económica, los precios del cobre y del molibdeno.

Estos mecanismos contribuyen a la distribución de las responsabilidades políticas y facilitar a los responsables políticos a asumir la carga de no ser capaz de satisfacer las demandas sociales en ambientes de baja de ingresos y limitar el beneficio de gastar los ingresos extraordinarios en los años de auge<sup>79</sup>. La política contracíclica desarrollada por Chile ha reducido la necesidad de financiamiento exterior y ha permitido disminuir la prima de riesgo soberano que tiene que pagar cuando el país obtiene préstamos en los mercados internacionales<sup>80</sup>. Este es uno de los beneficios directos que Chile ha experimentado por el adecuado manejo de los ingresos fiscales.

#### **2.4. Tributación de Recursos Minerales en el contexto del Derecho Tributario Internacional.**

Un característica particular respecto a la negocio de la exploración, extracción y explotación de RRMM consiste en que parte importante de los participantes en el negocio minero son firmas extranjeras. Dichas firmas internacionales juegan un rol importante en la economía nacional, pues son los detentadores del capital económico y tecnológico para desarrollar las actividades extractivas<sup>81</sup>. Lo anterior implica poner atención al contexto tributario internacional que rodea a las EE y en particular, a los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDI).

En este ámbito, los CDI han sido negociados por Chile de manera exhaustiva bajo el contexto neoliberal utilizándolo como instrumento de fomento del intercambio. De esta manera, Chile reduce

---

<sup>77</sup> *Ibid.*, pp. 32-34.

<sup>78</sup> *Idem.*

<sup>79</sup> *Ibid.*, pp. 35-36.

<sup>80</sup> *Idem.*

<sup>81</sup> VON HALDENWANG, CHRISTIAN. 2011. Taxation of Non-Renewable Resources – What are the Key Issues). German Development Institute (DIE), Briefing Paper (5) 2011, s/p.

su potestad tributaria recaudatoria con el fin de reducir los conflictos de Doble Tributación Internacional (DTI) y atraer le IED.

Dado lo anterior, resulta importante para Chile como país rico en RRMM, establecer mecanismos que permitan establecer medidas sancionatorias para aquellas personas que abusen de los Tratados, como asimismo, fortalecer aquellas potestades recaudatorias mínimas que consagran los CDI a favor del Estado de la Fuente de los RRMM. Respecto a lo anterior, destaca la importancia del Establecimiento Permanente (EP) como entidad que permite recaudar ingresos a favor del erario público.

El Fondo Monetario Internacional (IMF) ha recomendado poner una mayor atención en el aspecto internacional de las EE en relación al Derecho Internacional Tributario, principalmente en los países en vías de desarrollo y con una diversidad en RRNN, porque las firmas internacionales tienen una mayor relevancia en las economías locales<sup>82</sup>. Lo anterior se debe a que una amplia red de CDI que resulta beneficiosa para el Estado de la Residencia (inversor) sumado a un tratamiento fiscal especial en el Estado de Fuente (detentor de los RRNN) puede provocar un uso abusivo y malintencionado de los CDI. En particular, podemos apreciar los siguientes problemas<sup>83</sup>:

- a. Los CDI a veces erosionan la base imponible de las EE: las grandes firmas extractivas realizan “*treaty shopping*” con el fin de usar la cláusulas de los CDI’ s suscritos por el país de su residencia con el fin de reducir su carga tributaria (por ejemplo: reducir o eliminar los impuestos de retención que recaen sobre dividendos e intereses o sobre tasas específicas asociadas al rubro económico). Asimismo, a partir de estas cláusulas se busca desfragmentar actividades constitutivas de EP con el fin de catalogar como actividades preparatorias o auxiliares<sup>84</sup>.
- b. La vulnerabilidad de los sistemas tributarios a los precios de transferencia abusivos desarrollados por las EE: con este mecanismo, las firmas extranjeras logran trasladar los beneficios obtenidos por su actividad económica a otros regímenes tributarios más favorables, limitando el pago de impuestos en el Estado de la Fuente<sup>85</sup>. Lo anterior, se ve facilitado toda vez que las grandes EE se constituyen a través holdings internacionales y se utilizan paraísos fiscales para aminorar aún más la carga tributaria<sup>86</sup>.

Para evitar este tipo de abusos a nivel de CDI, resulta importante establecer una definición del EP en RRMM que sea consistente con las actividades vinculadas al rubro y que permita al

---

<sup>82</sup> COTTARELI, CARLO. 2012. Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation. International Monetary Fund (IMF), p. 37.

<sup>83</sup> Idem.

<sup>84</sup> OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris, France, OECD Publications, p. 19.

<sup>85</sup> BOADWAY, ROBIN y FLATTERS, FRANK. Op. cit., p. 53.

<sup>86</sup> COTTARELI, CARLO. Loc. Cit.



mismo tiempo evitar la erosión de la base imponible de la EE como asimismo el traslado de sus beneficios a regímenes fiscales más benignos, perjudicando nuestras potestades recaudatorias. La OECD para prevenir el uso abusivo de los CDI ha recomendado replantear el concepto de EP para evitar que las empresas multinacionales desarrollen mecanismos que eviten tal estatus y aminorar su carga impositiva a costa de las reglas recaudatorias del Estado de la Fuente. En particular, ha sugerido lo siguiente:

- a. Prevenir el abuso de los tratados actualizando el concepto de EP: en particular recomienda analizar la agencia-EP en los casos de venta de bienes de empresas multinacionales realizadas por subsidiarias mediante contratos en la cual éstas actúan como distribuidores (“*commissionnaire arrangements*”)<sup>87</sup>. Asimismo, recomienda analizar la definición de general de EP, para evitar que estas empresas fragmenten su actividad para evitar su configuración y realizar solamente actividades auxiliares y preparatorias, evitando la carga fiscal (actividades excepcionadas de constituir EP).
- b. Reforzar el principio “*Arm’s Length*” y los Precios de Transferencia: el fin original de los Precios de Transferencia es asignar los ingresos generados por las empresas en aquellos países en los cuales dicha empresa realiza negocios. Sin embargo, se han evidenciado malas prácticas en las que dichas entidades utilizan estas reglas para separar los ingresos de la actividad económica generadora y trasladándolos a regímenes tributarios menos exigentes. Esto se ve precisamente reflejado en la transferencias de intangibles o activos muebles por menos de su valor total, la sobre-capitalización de las empresas del grupo que tienen una baja tributación, la asignación contractual del riesgo en ambientes de baja tributación en transacciones que sería poco probable que ocurra entre partes independientes<sup>88</sup>
- c. Revisar los mecanismos de asignación de ingresos: lo que se busca es abordar directamente las fallas en el sistema actual de Precios de Transferencia, en particular con respecto a la rentabilidad de los activos intangibles, el riesgo y el exceso de capitalización que realizan las empresas multinacionales<sup>89</sup>.

Las recomendaciones del OECD apuntan a potenciar el EP, que a propósito de las EE que explotan RRMM, buscan en primer lugar no disminuir las potestades fiscales del Estado que posee los Recursos como asimismo evitar el uso abusivo de los Tratados por las empresas multinacionales, quienes principalmente lo explotan.

---

<sup>87</sup> OECD. Loc. Cit.

<sup>88</sup> OECD. Op. cit, p. 20.

<sup>89</sup> Idem.

Resulta importante, desarrollar una noción de EP que evite la desfragmentación de las actividades de las EE como asimismo la reasignación de beneficios empresariales a sistemas fiscales distintos de donde se generan los ingresos, atentando contra la soberanía del país.

### 3. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE RECURSOS MINERALES.

#### 3.1. Breve Noción del Establecimiento Permanente en el Derecho Internacional.

Uno de los temas más fundamentales en las negociaciones para la suscripción de CDI es la negociación de cláusulas que conforman el Establecimiento Permanente (EP). Este concepto permite a un Estado Contratante aplicar su potestad tributaria a los beneficios obtenidos por una empresa del otro Estado Contratante, situado en el territorio del primer Estado. El EP, dentro de la perspectiva clásica de la economía, grava los beneficios de particulares a partir del vínculo territorial que dichas personas desarrollen en el lugar donde se establezcan. Luego podemos señalar que el EP requiere una relación material con el Estado de la Fuente y por lo tanto, cobra importancia el ámbito de aplicación del CDI. En este contexto, podemos apreciar que tanto el Modelo OECD, el Modelo ONU y el Modelo USA desarrollan el EP con distintos alcances.

##### 3.1.1. Modelo OECD.

La principal fuente de estudio para comprender el EP es el Modelo OECD para evitar la Doble Tributación Internacional (DTI). Este Modelo es el de mayor utilización a nivel mundial para negociar CDI, ya sea entre países miembros de la OECD como entre países asociados o simplemente sin vinculación alguna al mencionado foro. Su influencia llega incluso a determinar el contenido del Modelo ONU, el que reproduce parte significativa de su contenido<sup>90</sup>.

Con el propósito de eliminar la DTI, el Modelo OECD clasifica los beneficios dependiendo el tratamiento aplicable según el Estado de la Fuente o el Estado de la Residencia conforme a lo establecido por las partes negociantes<sup>91</sup>. En particular, los ingresos obtenidos por un EP, los beneficios de su enajenación o el patrimonio que lo representa (Arts. 7 y párrafo 2 de los Arts. 13 y 22) pueden ser sometidos a tributación sin ninguna limitación en el Estado de la Fuente (sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 3 del Art. 24)<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs. 2010. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris, France, OECD Publications, p. 10.

<sup>91</sup> *Ibid.*, pp. 11-12.

<sup>92</sup> Art. 24 (3) OECD: "Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares".

Establecido lo anterior, le corresponde al Estado de la Residencia la obligación de eliminar la DTI. El Modelo OECD, ofrece dos alternativas: el método de exención tributaria (Art. 23 A) o el método de crédito contra impuestos (Art. 23 B). Luego podemos concluir que la inclusión del EP y su alcance es una fuente de ingresos fiscales de gran importancia para el Estado de la Fuente.

El Art. 5 define el EP, siendo de gran relevancia en materia impositiva. El párrafo 1 define en términos generales al EP como “un lugar fijo de negocios en el cual una empresa desarrolla todo parte de su actividad”. Este concepto se encuentra sujeto a requisitos de existencia para su constitución a la luz del CDI. Tales requisitos son: *situs*, *locus*, temporalidad, derecho de uso, actividad económico-comercial<sup>93</sup>. A partir de lo señalado, para que exista EP:

- a. Debe existir un lugar fijo de negocios (*situs*).
- b. Este lugar fijo debe estar ubicado dentro de un área geográfica determinada (*locus*).
- c. El lugar fijo de negocios debe ser utilizado por un plazo de tiempo determinado (temporalidad).
- d. El contribuyente al pago del impuesto debe tener el derecho de uso del lugar fijo de negocios (derecho de uso).
- e. Las actividades realizadas en este lugar fijo de negocios debe tener un carácter económico-comercial, definido tanto en el Convenio para Evitar Doble Tributación (CDI) como en la ley doméstica que se adjudique la potestad tributaria (actividad económico-comercial).

De este modo el EP permite que el Estado de la Fuente pueda gravar los beneficios obtenidos por una empresa que realice actividades comerciales y económicas si se dan los factores de conexión precitados. La aplicación de estos factores dependerá de acuerdo al tipo de economía en el que se constituya el EP, según sea esta manual (tradicional), automatizada, electrónica o basada en el conocimiento. De acuerdo a lo planteado por Cristián Gárate, los requisitos de constitución presentarán las siguientes características<sup>94</sup>:

---

<sup>93</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. 2004. The Fixed Place of business in the context of Electronic Commerce. LLM Thesis. Viena, Österreich. Wirtschafts Universität. pp. 3-4.

<sup>94</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. 2012. Charla Técnica sobre Reforma Fiscal. En: Charlas ICHDT, Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT): 2012. pp. s/p.

**TABLA 2:** Elementos del EP según el tipo de Economía.

Elementos EP	Economía Manual	Economía Automatizada	Comercio Electrónico	Economía basada en Conocimiento
Situs	Físico	Tangible	Intangible	Virtual Página Web Servicio de alojamiento web (hosting) de tecnologías de información y comunicaciones (ICT).
Locus	Lugar fijo situado geográficamente	Lugar móvil situado espacialmente	Lugar de alojamiento web (hosting) Sitio web virtual	Ubicuo, omnipresente
Tempus	Permanente	Simultáneo	Instantáneo	Atemporal
Accesorios	El máximo de las actividades principales se realiza en el lugar fijo de negocios. Actividades auxiliares se realizan mínimamente	Las actividades principales y auxiliares se desarrollan balanceadamente en el lugar fijo de negocios	Desarrollo mínimo de actividades principales en el lugar fijo de negocios fraccionado por el desarrollo máximo de actividades auxiliares, que se realizan desagregadamente en espacios virtuales y reales	El máximo de sus funciones virtuales se desarrollan en la red como así también las actividades auxiliares en grado mínimo. Las actividades principales se realizan en el lugar fijo de negocios

**Fuente:** Cristián Gárate González, 2012.

El párrafo 2 establece una lista no exhaustiva de ejemplos que provocan en principio EP; constituye una “lista positiva”. El párrafo 3 expresa la constitución del EP en obras o proyectos de construcción o instalación, sujeto a un requisito de tiempo (12 meses). El párrafo 4 constituye una “lista negativa”, caso en el cual las actividades realizadas no se considerarán dentro del marco del EP. El párrafo 5 establece cuando las actividades de un agente (distinto de un agente independiente) son consideradas EP. El párrafo 6 señala cuando las actividades del corredor, comisionista general o agente independiente no constituyen EP para una empresa. Por último, el párrafo 7 establece la “regla de independencia de las empresas subsidiarias”, las que por sí mismas no constituye EP, siendo consideradas como entidades legales independientes de sus respectivas matrices.

### 3.1.2. Modelo ONU.

El Modelo planteado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) tiene como finalidad ser una herramienta de ayuda para los países en vías de desarrollo para negociar CDI con países desarrollados, sin perjudicar su potestad tributaria en favor de intereses multinacionales (*harmful tax competition*). El “Grupo de Expertos” que diseñó este Modelo utilizó como marco de referencia el Modelo OECD, de ahí su gran parecido. Sin embargo, respecto a la cuestión principal que abordan los Convenios en lo relativo a la renuncia de derechos fiscales de la legislación nacional con el fin de evitar la DTI y el fomento de la inversión, el Modelo ONU generalmente favorece una mayor retención de las potestades tributarias del Estado de la Fuente (derechos fiscales del país receptor de la inversión) en comparación con los del Estado de Residencia del inversor<sup>95</sup>. De esta manera el Modelo ONU representa un compromiso entre el Principio de la Fuente y el Principio de la Residencia, pero otorgando un peso mayor al primero de estos en comparación al Modelo OECD, teniendo como corolario los siguientes puntos<sup>96</sup>:

- a. La tributación de los ingresos provenientes del capital extranjero debe tener en cuenta los gastos imputables a los ingresos de la renta de manera que los ingresos se gravan sobre una base neta.
- b. Los impuestos no debe ser tan altos como para desalentar la inversión.
- c. Se debe tener en cuenta la conveniencia de la participación de los ingresos con el país proveedor de fondos.

En lo que respecta al EP, el Modelo ONU adoptó ampliamente los contenidos en el Modelo OECD agregando nuevas disposiciones. En este sentido podemos señalar:

- a. El párrafo 1 del Art. 5 reproduce la definición general del EP, contemplado en el Modelo OECD.
- b. El párrafo 2 del citado artículo reproduce literalmente la “lista positiva” del EP.
- c. El párrafo 3, es ampliado en el Modelo ONU incluyendo en el subpárrafo a) los “proyectos de ensamblaje” (*assembly project*) y las “actividades de supervisión” (*supervisory activities*)

---

<sup>95</sup> UNITED NATIONS (UN). 2011. Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries. New York, United States of America (USA), United Nations, p. vi.

<sup>96</sup> *Ibid.*, pp. ix-x.

en conexión con las actividades mencionadas en el subpárrafo contemplando en total, un período de tiempo de 6 meses. Además agrega un subpárrafo b), que incluye el suministro de servicios, incluso de consultoría contratado por dicha empresa, comprendiendo un período (o periodos) de tiempo que sean de más de 6 meses dentro de un período de 12 meses.

- d. El párrafo 4 acorta la “lista negativa” del EP eliminando de los subpárrafos a) y b) el concepto de “entrega” (*delivery*).
- e. El párrafo 5 ensancha la amplitud del EP estableciendo nuevas causas por la cual los agentes distintos de los agentes independientes, constituyen EP.
- f. Agrega un nuevo párrafo 6 que establece las condiciones en las cuales una empresa de seguros constituye un EP en el Estado Contratante.
- g. El párrafo 7 respecto a los corredores, comisionistas generales y agentes independientes, especifica lo estipulado en el Modelo OECD, señalando casos en los cuales un agente independiente si constituye EP.
- h. Por último, el párrafo 8 reproduce literalmente la situación de las empresas subsidiarias del artículo 7 del Modelo OECD.

De este modo podemos apreciar que el Modelo ONU busca favorecer la potestad tributaria del Estado de la Fuente (que la mayoría de los casos, son países en vía de desarrollo), a fin de que no se vean desmejorados al aceptar la inversión extranjera.

### **3.1.3. Modelo USA.**

Estados Unidos a diferencia de otros países, tiene su propio Modelo de CDI. La última versión de este instrumento data del 15 noviembre de 2006, y si bien tiene como correlato el Modelo OECD, tiene un articulado y alcance de sus disposiciones distintas, por lo que resulta de suma importancia su análisis toda vez que en el caso de nuestro país es uno de los principales socios comerciales. En términos generales, se caracteriza en por tener una fuerte regulación en aras a

evitar la Doble no Tributación Internacional (DNT) así como establecer una fuerte limitación de beneficios y un tratamiento especial a las sociedades transparentes<sup>97</sup>.

En lo que respecta a la definición de EP, reproduce completamente el Art. 5 del Modelo OECD, salvo las siguientes innovaciones:

- a. El párrafo 3 indica que la instalación de proyectos, equipos de perforación o barcos utilizado para la exploración de los RRNN también constituye un EP si la actividad o exploración dura más de 12 meses.
- b. Asimismo se presenta una diferencia conceptual en el párrafo 5 (agentes dependientes) señalando que los contratos que resulten vinculantes para la empresa (*binding to the enterprise*) celebrados por el agente, tal actividad puede constituir un EP, concepto que no aparece en el Modelo OECD.

A partir de los Modelos ya analizados, podemos apreciar que el Modelo ONU busca favorecer la potestad tributaria del Estado de la Fuente (que la mayoría de los casos, son países en vía de desarrollo), a fin de que no se vean desmejorados al aceptar la inversión extranjera por sobre lo establecido en los Modelos OECD y USA. Establecido lo anterior, las diferencias se resumen en la siguiente tabla:

**TABLA 3:** Desviaciones en el tratamiento del EP en los Modelos OECD, ONU Y USA.

Art. 5 OECD	Art. 5 ONU	Art. 5 USA
(1) Definición General.	IGUAL	IGUAL
2.- Lista positiva:		
(2) a) Sede de Dirección.	IGUAL	IGUAL
(2) b) Sucursal.	IGUAL	IGUAL
(2) c) Oficinas.	IGUAL	IGUAL
(2) d) Fábricas.	IGUAL	IGUAL
(2) e) Talleres.	IGUAL	IGUAL
(2) f) Extracción de recursos naturales	IGUAL	IGUAL
(3) Obra, proyecto de construcción o instalación.	DESVIACIÓN: ensancha el párrafo agregando nuevas actividades y menos tiempo para su constitución.	DESVIACIÓN: ensancha el párrafo incorporando instalaciones, perforaciones y barcos para la exploración de recursos naturales.
(4) Lista negativa		
(4) a) Uso de instalaciones:	DESVIACIÓN: suprime la voz "entrega".	IGUAL

<sup>97</sup> AVI-YONAH, REUVEN S. y TITTLE, MARTIN B. 2007. "The New United States Model Income Tax Convention". Michigan, United States of America, John M. Olin Center for Laws and Economics (working paper No. 07-024), pp. 40-41.



almacenamiento, exhibición o entrega.		
(4) b) Mantenimiento de depósito de bienes: almacenamiento, exhibición o entrega.	DESVIACIÓN: ídem.	IGUAL
(4) c) Mantenimiento de depósito de bienes: procesamiento de otra empresa.	IGUAL	IGUAL
(4) d) Mantenimiento de un lugar fijo de negocios: compra de productos o mercaderías u obtener información.	IGUAL	IGUAL
(4) e) Mantenimiento de un lugar fijo de negocios: actividades preparatorias o auxiliares.	IGUAL	IGUAL
(4) f) Mantenimiento de un lugar fijo de negocios: actividades combinadas.	IGUAL	IGUAL
(5) Agentes.	DESVIACIÓN: establece nuevas causas.	DESVIACIÓN: establece que los contratos vinculantes ( <i>binding</i> ) para la empresa celebrado por el Agente constituye EP.
(6) Corredores, comisionistas generales y agentes independientes.	(6) DESVIACIÓN: configura EP para las empresas de seguros.	IGUAL
(7) Empresas Subsidiarias.	(7) DESVIACIÓN (6 OECD): Establece casos en que si configuran EP.	IGUAL
	(8) IGUAL(7).	

Fuente: elaboración personal (2013).

### 3.2. Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en los Modelos OECD, ONU y USA.

Muchos países que poseen una vasta diversidad en RRMM no poseen el desarrollo necesario o la *expertise* para desarrollar proyectos vinculados al sector. Requieren soporte proveniente del exterior las que se traducen en inversión de capital y tecnología, las que llegan a estos países a través de diversas EE o sus contratistas, quienes a partir de la obtención de concesiones de

exploración utilizan todo su capital y mano de obra a fin de obtener ganancias por la explotación de tales recursos.<sup>98</sup>

La pregunta que surge entonces es si dichos beneficios obtenidos por tales empresas, son tributables en el Estado de la Fuente bajo la existencia de un CDI. La respuesta es resulta ser afirmativa en la medida que dichas EE constituyan un EP.

El concepto de EP entonces, cobra vital importancia para el Estado de la Fuente, pues resulta importante establecer reglas claras de constitución de esta ficción, como asimismo, bajo qué tipo de EP se puede constituir. En este contexto, un EP de RRMM se puede formar a partir de la cláusula general establecida en el subpárrafo f del Art. 5 (2) de los Modelos OECD, ONU y USA.

Asimismo, podemos apreciar que existen cláusulas especiales que pueden constituir EP de RRMM, en el rubro de la construcción y las agencias, por lo que resulta importante realizar la red de cláusulas de EP que están relacionadas con la actividad minera.

### **3.2.1. Trabajos en Minas y Exploración de Recursos Minerales.**

Los Modelos OECD, ONU y USA tienen un tratamiento semejante sobre como configurar EP. Sin embargo, los alcances y la explicación correlativa de su articulado a partir de sus Comentarios nos pueden indicar orientaciones distintas.

El vínculo del EP con los RRMM aparece en los citados Modelos en el subpárrafo f), párrafo 2 del Art. 5 que disponen lo siguiente:

<b>Art. 5 (1) OECD-ONU- USA</b>	A efectos de este convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2) OECD-ONU- USA</b>	La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
<b>Art. 5 (2) f OECD-ONU- USA</b>	las minas, los pozos de petróleo o gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Los Comentarios al Modelo OECD nos señalan que el subpárrafo f) otorga la calidad de EP a los siguientes lugares, a modo ejemplar:

#### **a. Minas.**

<sup>98</sup> BROWN, CATHERINE. 2012. Permanent Establishments and the Mining Industry – A Roadmap to the Taxation of Resource-Based Activities under Tax Treaties. En: Asia-Pacific Tax Bulletin. Amsterdam, The Netherlands. 18 (1), p. 4.

- b.** Pozos (de petróleo o gas).
- c.** Canteras.
- d.** En general, cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El término “cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales” (*“any place of extraction of natural resources”*) debe ser interpretado de manera amplia, incluyendo, a modo de ejemplo, todos los lugares de extracción de hidrocarburos ya sea dentro o fuera de la costa<sup>99</sup>.

La primera constitución del EP a partir de la lista ejemplar de actividades es simple de analizar, resulta claro que una empresa realiza actividades sea en una mina o cantera constituye un EP en el Estado de la Fuente. La persona no residente en este país crea entonces, un lugar fijo de negocios en el cual desarrolla sus negociaciones y los beneficios empresariales que genera y le sean atribuibles a dicho EP tributan bajo las reglas del país anfitrión<sup>100</sup>.

Sin embargo, lo que resulta complejo de determinar es la existencia del EP en el desarrollo evolutivo de las actividades vinculadas a la extracción de RRMM, entre ellas, la exploración de estos recursos. El mencionado subpárrafo f se refiere a la extracción de RRNN en general, pero no menciona la exploración de estos, ya sea dentro o fuera de la costa; por lo tanto, cada vez que los ingresos de estas actividades sean considerados como beneficios empresariales, la cuestión de si estas actividades se realizan a través de un EP se rige por el párrafo 1<sup>101</sup>.

Como no existe un criterio oficial sobre la atribución de potestades tributarias provenientes de las actividades de exploración de recursos, los Comentarios al Modelo OECD indican que los Estados Contratantes podrán ponerse de acuerdo sobre la inclusión de actividades específicas constitutivas de EP. Señala en este sentido y a modo de ejemplo, tres posturas respecto a la exploración de RRNN en un lugar o área del Estado Contratante<sup>102</sup>:

- a.** Se considerará que no tiene un EP en ese otro Estado.
- b.** Se considerará que desarrollar tales actividades a través de un EP situado en ese otro Estado.
- c.** Se considerará que desarrollar tales actividades a través de un EP situado en ese otro Estado si tales actividades duran más de un período de tiempo especificado.

---

<sup>99</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 2, N° 14-15.

<sup>100</sup> BROWN, CATHERINE. Op. cit, p. 5.

<sup>101</sup> Idem.

<sup>102</sup> Idem.

Por lo tanto, los Estados Contratantes podrán convenir en someter el ingreso de tales actividades a cualquier otra norma, por lo que existe un margen amplio para la innovación y creación de nuevas cláusulas para la constitución de EP en RRNN, lo que se aplica por extensión a los RRMM.

Parte de la doctrina internacional ha sostenido una empresa minera lleva a cabo actividades de exploración por su propia cuenta, dichas actividades por sí solos no podrían crear un EP para ese negocio. La explicación radica en que las actividades de exploración tienen el carácter de preparatoria en virtud del subpárrafo e del Art. 5 (4) de los Modelos OECD, ONU y USA; por tanto no se encuentra en el umbral de constitución del EP<sup>103</sup>, tal como se señala a continuación:

<b>Art. 5 (4) OECD-ONU-USA</b>	No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considerará que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
<b>Art. 5 (4) e OECD-ONU-USA</b>	el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o desarrollar investigación científica para la empresa, o cualquier otra actividad similar, si dicha actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar.

A partir de lo anterior, afirma Catherine Brown que si la exploración está siendo desarrollada por una empresa contratista en nombre de una empresa minera o de otro inversor de capital, no es preparatoria y podría resultar en un EP para el proveedor de dicho servicio si se cumplen los requisitos establecidos en la norma general establecida en los Modelos. Sin embargo, debemos señalar que no compartimos dicha opinión pues sostenemos que las actividades exploratorias pueden ser caracterizadas como preparatorias o auxiliares, si este se hace con fines ajenos al fin económico comercial (intereses particulares no lucrativos)<sup>104</sup>, independientes si es la EE u otra entidad contratada por ésta la que realiza dichas actividades.

Cabe destacar a este punto, que varios países miembros de la OECD y no miembros han planteado reservas y posiciones a este punto a la hora de negociar CDI con este Modelo, reemplazando el término "extracción", por los términos "exploración" y "explotación", términos que dan lugar a la configuración de EP a las actividades exploratorias de RRMM y a los beneficios obtenidos por su explotación, de acuerdo a la legislación doméstica de cada uno de los países. Destacan en esta reserva, Canadá y Chile como países miembros<sup>105</sup> y países no miembros como Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Marruecos, Filipinas, Rusia, Tailandia, Túnez, Emiratos Árabes Unidos, Indonesia, Armenia, Ucrania, Gabón y Vietnam<sup>106</sup>, que hacen especiales reservas para incluir el término "exploración" de RRNN. Destacan los casos de Indonesia, Armenia, Ucrania, Gabón y Vietnam, que incluyen como causal de EP en la lista positiva, el uso de plataformas de

<sup>103</sup> *Ibid.*, pp. 5-6.

<sup>104</sup> SASSEVILLE, JACQUES y SKAAR, ARVID A. 2009. General Report. *En*: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp.41-42.

<sup>105</sup> OECD Commentary. 2010. Reservations on Article 5, paragraph 2, N° 55.

<sup>106</sup> OECD Commentary. 2010. Positions on Article 5 (Permanent Establishment) and Its Commentary, paragraph 2, N° 2-6.

perforación, embarques, instalaciones, estructuras y equipos en general para la exploración de los RRNN<sup>107</sup>.

Un aspecto importante a considerar es el período de tiempo para establecer si una actividad es constitutiva de EP. El subpárrafo f señala sólo la actividad que genera EP y el párrafo 1 nos da una definición general de EP sin mencionar el factor tiempo. Los Comentarios al Modelo OECD relativos al párrafo 2 no señalan criterios temporales para determinar el EP por lo que nos remitiremos a los Comentarios del párrafo 1. Señala el presente instrumento que entendiendo el supuesto que el lugar de trabajo debe ser fijo, también se deduce que un EP se puede considerar que existe sólo si el lugar de trabajo tiene un cierto grado de permanencia<sup>108</sup>. Sin embargo, un lugar de negocios puede constituir un EP a pesar de que existe sólo para un período muy corto de tiempo debido a la naturaleza del negocio. Dado lo anterior, los Comentarios indican que la práctica ha demostrado que hay muchos casos en que un EP se ha considerado que existe cuando se mantuvo el lugar de trabajo por un período superior a 6 meses<sup>109</sup>.

Así las cosas, los Comentarios establecen un plazo general de 6 meses como criterio temporal para dirimir la existencia de un EP. Sin embargo, este plazo es meramente referencial ya que el análisis de este punto debe ser analizado caso a caso, atendiendo la naturaleza del negocio.

Por su parte, el Modelo USA presenta la siguiente innovación en materia de exploración de RRNN:

<b>Art. 5 (3) USA</b>	Una obra de construcción, instalación o montaje, o una plataforma de instalación o de perforación o barco utilizado para la exploración de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente si su duración o la actividad de exploración se prolonga durante más de doce meses.
-----------------------	--

Como se puede apreciar, el presente Modelo presenta en el párrafo 3 actividades constitutivas de EP a propósito de la exploración de RRNN. A este respecto establece normas para determinar, entre otros, si una plataforma de instalación o de perforación o barco utilizado para la exploración de tales Recursos constituye un EP para el contratista, taladradora, etc.

Destaca en este contexto, que la actividad no creará un EP a menos que la actividad de exploración tenga un desarrollo continuo de más 12 meses<sup>110</sup>.

Los Comentarios USA señalan claramente que el párrafo 3 hace referencia a la exploración y no a la explotación de RRNN, ya que estas últimas se definen como para constituir un EP en el subpárrafo f del párrafo 2. Por lo tanto, señalan los Comentarios, un equipo de perforación no

<sup>107</sup> Idem.

<sup>108</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 2, N° 6.

<sup>109</sup> Idem.

<sup>110</sup> INTERNATIONAL REVENUE SERVICE (IRS). 2006. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, pp. 15-16.

constituye un EP si se perfora un pozo en sólo seis meses, pero si la producción se inicia en el mes siguiente al pozo se convierte en un EP a partir de esa fecha<sup>111</sup>.

Lo anterior nos permite concluir que el factor tiempo para determinar la constitución de EP en RRNN se encuentra supeditado a la actividad productiva de la misma. En este sentido, señala los Comentarios al Modelo USA al párrafo 1 (definición general) que la existencia de un EP está determinado por la “fijeza” del lugar de trabajo unida a la previsibilidad que el uso de la empresa de su ubicación física será más que temporal<sup>112</sup>, por lo que concluimos que el factor tiempo para la constitución de EP en caso de explotación de RRNN se determinará a partir del proceso productivo y de comercialización del mismo<sup>113</sup>.

Cabe destacar que los Comentarios al Modelo USA indican que este plazo se cuenta por separado por cada proyecto y se considera desde que el trabajo comience a desarrollarse físicamente en el Estado Contratante, tomando en cuenta el trabajo desarrollado por empresas subcontratistas.

Por último, indican los presentes Comentarios que las interpretaciones del artículo en comento se basan en el Comentario al párrafo 3 del artículo 5 del Modelo OECD, que contiene un lenguaje que es sustancialmente la misma que del Modelo USA, por lo que si supera el umbral de 12 meses, el sitio o proyecto constituye un EP desde el primer día de la actividad.

Analizados los 3 Modelos de CDI en el concierto internacional en los tocando a la constitución de EP en RRNN, podemos establecer las siguientes conclusiones:

- a. Los Modelos OECD y ONU contempla la constitución de EP en la extracción de RRMM según el Art. 5 (2) f) debiendo ser interpretado de manera amplia.
- b. Los Modelos antes citados no contemplan una cláusula de EP para las actividades de exploración de RRMM. De este modo, para establecer si estas actividades constituyen EP o bien las partes negociantes pueden incluir una cláusula especial o en su defecto, ser analizado a partir de los requisitos del párrafo 1 del Art. 5.
- c. En lo que respecta al tiempo de constitución de EP, los Modelos OECD y ONU no señalan un plazo de duración. No obstante, los Comentarios a los Modelos respectivos nos indican a propósito del Párrafo 1 que el criterio temporal se debe analizar caso a caso dependiendo de la naturaleza del negocio. Establece de todos modos un espacio de tiempo de 6 meses los cuales no pueden ser entendidos como una regla categórica.

---

<sup>111</sup> Idem.

<sup>112</sup> Idem.

<sup>113</sup> Cabe tener presente, que al igual que el análisis desarrollado en el Modelo OCDE, nos remitimos a los Comentarios al Modelo USA en lo correspondiente al párrafo 1 Art. 5 toda vez que los Comentarios al párrafo 2 no señalan criterios de tiempo atendiendo a la naturaleza del presente párrafo de ser una lista ejemplar no exhaustiva de posibles EP a partir de la definición general del párrafo anterior.

- d. El Modelo USA presenta una particularidad única al considerar EP las actividades exploratorias de RRMM si las actividades conexas superan el umbral de los 12 meses. A diferencia de los Modelos anteriores, establece un criterio temporal para las actividades exploratorias, distinguiéndolas de las actividades productivas que estarían contempladas en el Art. 5 (2) f. Asimismo, señala que las actividades de subpárrafo f se estiman no ser temporales pues constituyen prima facie EP por el mero hecho de desarrollarse, por lo que se concluye que el factor temporal de constitución de EP en estos casos, se determina por el inicio de las actividades productivas de la persona.

### **3.2.2. Cláusulas Especiales de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.**

Como señalamos anteriormente, la principal cláusula de constitución de EP de RRMM está determinado por lo dispuesto en el Art. 5 (2) f. Junto con esta cláusula general, existen otras particulares que pueden constituir EP de manera secundaria dentro del rubro de la minería. Esto tiene como causa la compleja red de actividades que incluye las EE, que abarcan desde la exploración de los Recursos, su extracción, como también la construcción de infraestructuras o la gestión de proyectos, y la creación, como carreteras y puentes<sup>114</sup>. Asimismo, la representación a partir de agentes dependientes para cerrar acuerdos a nombre de la empresa puede también constituir una forma de EP especial a la actividad minera.

#### **3.2.2.1. Proyectos de Construcción e Instalación.**

El Modelo OECD, como asimismo el Modelo ONU y USA contemplan cláusulas para determinar cuándo una obra o proyecto de construcción o un proyecto de instalación constituyen un EP. Estas cláusulas tienen aplicación también para las EE como a sus respectivos contratistas.

El Modelo OECD presente la siguiente redacción:

<b>Art. 5 (3) OECD</b>	Una obra o proyecto de construcción o instalación constituye establecimiento permanente sólo si tiene una duración superior a 12 meses.
----------------------------	---

El Modelo ONU presenta su propia cláusula respecto a la construcción, la cual presente innovaciones que amplían el umbral de constitución:

<sup>114</sup> BROWN, CATHERINE. Op. Cit., p. 4.

<b>Art. 5 (3) a) ONU</b>	Una obra, un proyecto de construcción, de ensamble o instalación o actividades de supervisión en conexión con ellas, pero sólo si dicha obra, proyectos o actividades tienen una duración superior a 6 meses; (...)
------------------------------	---

Por último, el Modelo USA presente el siguiente tramado:

<b>Art. 5 (3) USA</b>	Una obra de construcción, instalación o montaje, o una plataforma de instalación o de perforación o barco utilizado para la exploración de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente si su duración o la actividad de exploración se prolonga durante más de 12 meses.
---------------------------	--

El EP de RRMM en lo relativo las clausulas de construcción de las actividades mineras, presentan las siguientes diferencias en los Modelos precitados:

- a. El Modelo OECD y USA establece un plazo de duración de la actividad de construcción por sobre los 12 meses.
- b. El Modelo ONU acorta dicho plazo a 6 meses e incluye las actividades de supervisión relacionadas a la construcción, instalación o montaje.
- c. El Modelo USA, incluye concretamente la instalación de plataformas, perforadoras y el uso de barcos para la exploración de RRNN (minerales, en este caso) estableciendo un plazo determinado. Esto último significa una innovación respecto de los anteriores Modelos quienes no contemplan dichas actividades.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo OECD (al cual se remite también los Modelos ONU y USA), el término “obra o proyecto de construcción o instalación” no solamente incluye la construcción de edificios, sino que también incluyen la construcción de caminos, puentes y canales, el tendido de tuberías y las respectivas excavaciones y dragado<sup>115</sup>. Asimismo el término “proyecto de instalación” también incluye las instalaciones de nuevos equipos en una construcción ya existente o en los exteriores de ésta<sup>116</sup>, actividades totalmente vinculadas a la extracción de RRMM y el rubro minero en general.

El Modelo ONU reafirma lo anterior y amplía el umbral de constitución del EP incluyendo los proyectos de montaje o instalación o actividades de supervisión relacionadas con ellos y los mismos proyectos relacionados, como asimismo acortar el plazo de 12 a 6 meses, reserva que han realizado diversos países pertenecientes y no pertenecientes a la OECD<sup>117</sup>.

<sup>115</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 3, N° 17.

<sup>116</sup> Idem.

<sup>117</sup> Entre los países miembros de la OECD que incorporan el plazo de 6 meses, destacan Australia, Chile, Corea del Sur, Nueva Zelanda, Portugal, Turquía y Eslovaquia México. OECD Commentary. 2010. Reservations on Article 5, paragraph 3, N° 57. Entre los países no miembros: Armenia, Brasil, Tailandia, Vietnam, Albania, Congo, Lituania y Hong Kong. Destaca



En este sentido, de conformidad a los Comentarios al Modelo OECD, el plazo de 12 meses se cuenta de manera individual respecto cada lugar de construcción o proyecto<sup>118</sup>. En particular, el lugar de construcción existe desde el momento en que el contratante realiza los trabajos, incluso aquellos preparatorios (p.e. instalación de oficinas de construcción), y esta continúa incluso si los trabajos se encuentran completamente o permanentemente abandonados<sup>119</sup>. Además se debe tener en consideración las interrupciones para determinar la vida del lugar.

En lo que respecta a los proyectos de construcción o instalación puede ser tal que la actividad del contratista tiene que ser reubicada continuamente o al menos de vez en cuando, ya que el proyecto avanza progresivamente. Este es el caso de construcción de carreteras, canales y dragados<sup>120</sup>. En tales casos, el hecho de que el trabajo no obliga a estar presente durante 12 meses es porque el lugar del EP es inmaterial. Dado lo anterior, las actividades realizadas en cada lugar en particular son parte de un mismo proyecto y debe considerarse como un EP siempre y cuando su periodo de tiempo sea más de 12 meses<sup>121</sup>. En este punto, los Modelos ONU y USA, aplica el mismo razonamiento respecto al cómputo del plazo<sup>122</sup>.

Cabe tener presente que son varios los países que han asimilado la cláusula de construcción como constitutiva de EP de RRNN (y de RRMM). Dentro de los países miembros de la OECD destaca Estados Unidos (USA), que ha hecho reserva del párrafo 3 añadiendo a las plataformas de perforación y barcos utilizados para la exploración de RRNN como constitutivas de EP si estas cubren un periodo de 12 meses<sup>123</sup>, reserva que se plasma en su propio Modelo de CDI. Dicha aplicación es utilizada como países no miembros de la OECD, sea por utilizar barcos perforadores (Bulgaria, Indonesia, Israel), o ya sea por el fin que se le da a los proyectos de construcción o instalación (Emiratos Árabes Unidos y Sudáfrica)<sup>124</sup>.

### **3.2.2.2. Agentes Dependientes y Subsidiarias.**

Tanto el Modelo OECD, como el Modelo ONU y USA contienen artículos especiales respecto a las labores realizadas por un agente dependiente. Los artículos relacionados con este tipo de EP se expresan de la siguiente forma:

---

la reserva de Argentina que incluso desimnuye el plazo de constitución a 3 meses. OECD Commentary. 2010. Positions on Article 5 (Permanent Establishment) and Its Commentary, paragraph 3, N° 7-10.

<sup>118</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 3, N° 18.

<sup>119</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 3, N° 19.

<sup>120</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 3, N° 20.

<sup>121</sup> Idem

<sup>122</sup> Idem.

<sup>123</sup> Commentary. 2010. Reservations on Article 5, paragraph 3, N° 65.

<sup>124</sup> OECD Commentary. 2010. Positions on Article 5 (Permanent Establishment) and Its Commentary, paragraph 3, N° 14.4-14.7.

<b>Art. 5 (5) OECD</b>	No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no hubiera sido considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.
----------------------------	--

<b>Art. 5 (6) ONU</b>	No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa si:
<b>a)</b>	Tiene y ejerce habitualmente en ese Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, si ejercidas a través de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar fijo de los negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo o,
<b>b)</b>	No tiene esa autoridad, pero mantiene habitualmente en el Estado mencionado en primer lugar un depósito de bienes o mercancías de las que ofrece regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

<b>Art. 5 (5) USA</b>	No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos que son vinculantes para la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no hubiera sido considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.
-----------------------	--

Todos los Modelos antes citados consideran la existencia de un agente dependiente que ejerza autoridad suficiente para cerrar contratos en nombre de otra empresa residente en el otro Estado contratante, sin considerar el requisito del lugar fijo de negocios en estas circunstancias para que se constituya EP, sin perjuicio de lo dispuesto en los Arts. 5 (1) Y 5 (2) de los Modelos que versan sobre la definición general de EP y la lista positiva de constitución<sup>125</sup>.

Esta cláusula tiene aplicación frecuentemente cuando EE utilizan este tipo de agentes con el fin de ejecutar contratos en materia minera en el Estado de la Fuente<sup>126</sup>. Así las cosas, puede constituirse una nueva forma de EP de RRMM que no requiera de lugar fijo de negocios y su umbral de constitución depende exclusivamente del grado de dependencia de este agente. La dependencia se determina en función de si la persona está sujeto a instrucciones detalladas o de

<sup>125</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 5, N° 31.

<sup>126</sup> BROWN, CATHERINE. Op. Cit., p. 11.

control integral y si toma riesgos empresariales. Esas personas pueden ser personas físicas o jurídicas y no necesitan ser residentes ni tener un lugar de negocios en el estado en el que actúan para la empresa<sup>127</sup>.

La presente temática guarda relación con la situación de las subsidiarias. Frecuentemente la doctrina se ha preguntado si una subsidiaria puede constituir un EP de su propia matriz<sup>128</sup>. En una primera aproximación, todos los Modelos ya analizados, estiman en su articulado que las actividades de una subsidiaria no constituye EP, toda vez que se entiende que constituye una entidad legal independiente y por tanto están sujetas a responsabilidad fiscal ilimitada en el Estado en que resida o donde su sede de dirección se encuentre ubicada:

<b>Art 5 (7) OECD, USA; 5 (8) ONU.</b>	El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.
--	---

Sin embargo los Comentarios OECD a partir de la expresión “por sí solo” (“*not of itself*”)<sup>129</sup> del Modelo OECD ha permitido desarrollar la teoría de que una empresa matriz puede tener un EP de agente dependiente en el Estado de donde se encuentre ubicada la subsidiaria, si cumple los requisitos establecidos en los Arts. 5 (1) a 5 (5) de los Modelos precitados. En este sentido, podemos concluir que una subsidiaria también puede constituir un EP en la medida que ésta tenga la suficiente autoridad para concluir contratos a nombre de la matriz y habitualmente ejerza esta autoridad, salvo que las actividades que desarrolladas por esta subsidiaria estén enmarcadas dentro del Art. 5 (4) de los Modelos (lista negativa del EP) o que éste dentro del curso de los negocios actúe como agente independiente, según los dispuesto en el Art. 5 (6)<sup>130</sup>. Los autores, Schoueri y Oliver-Cristoph señalan diversas estructuras legales acordadas por la matriz con la subsidiaria que podrían dar lugar al EP mencionado en este punto, tales como contratos de *joint-venture*, acuerdos de distribución, envío de personal específico de la matriz a la subsidiaria para trabajos sustanciales para la empresa, entre otros<sup>131</sup>.

<sup>127</sup> Idem.

<sup>128</sup> Existen casos de jurisprudencia internacional vinculados directamente con esta temática: el caso francés de *Zimmer* (2010), el caso estadounidense de *InverWorld* (2009), *Rolls Royce* de India (2008) y el caso italiano de *Phillip Morris* (2000), empresas matrices que constituyeron subsidiarias que los Tribunales de sus respectivos países entendieron que constituían EP. SCHOUERI, LUIS EDUARDO y OLIVER-CHRISTOPH GUNTHER. 2011. A Subsidiaria/Filial como Establecimiento Permanente. En: Revista de Direito Tributário Internacional, Año 6 (16), pp. 105-112.

<sup>129</sup> OECD Commentary. 2010. Article 5, Paragraph 7, N° 45.

<sup>130</sup> SCHOUERI, LUIS EDUARDO y OLIVER-CHRISTOPH GUNTHER. Op. cit., pp. 104-105.

<sup>131</sup> Idem.

### 3.2.2.3. Uso de Equipos y Maquinaria Importante.

Un tema de toda relevancia para las EE de RRMM es el uso de equipos y maquinaria importante para labores de exploración y extracción de tales Recursos. Equipos y maquinarias para la actividad minera serían, a modo ejemplar, equipos de movimientos de tierra y de perforación con fines de búsqueda de RRMM.

En este aspecto, ninguno de los tres Modelos analizados contempla cláusula alguna sobre equipos y maquinarias para la constitución de un EP, por lo que para determinar si estos pueden constituir la señalada ficción, debe cumplir con los requisitos generales establecidos en el Art. 5 (1) de los Modelos OECD, ONU y USA.

Sin embargo, diversos países con abundantes RRNN en general, han realizado reservas al Modelo OECD y han incorporado lo que en doctrina se llama “Cláusula de Equipos y Maquinaria Substantial”<sup>132</sup>. Australia<sup>133</sup>, Grecia<sup>134</sup> y Nueva Zelanda<sup>135</sup> son los principales países en desarrollar estas reservas las que presentan las siguientes características:

- a. Australia se reserva el derecho de tratar a una empresa como si tuviese un EP si lleva a cabo actividades relacionadas con los RRNN u opera con equipos importantes en ese Estado con una cierta continuidad, o una persona - que actúa en ese Estado en nombre de la empresa - fabrica o procesa en bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
- b. Grecia se reserva el derecho de tratar a una empresa como un EP si la empresa lleva a cabo la planificación, actividades de supervisión o asesoramiento en relación con una obra de construcción, instalación o montaje que dura más de seis meses, si se utiliza equipamiento científico o maquinaria en Grecia durante más de 6 meses, si el equipo científico o maquinaria se utiliza durante más de 3 meses por la empresa en la exploración o extracción de RRNN o si la empresa lleva a cabo más de un proyecto por separado los cuales cada uno dura menos de 6 meses en el mismo período de tiempo (dentro de un año calendario).
- c. Nueva Zelanda se reserva el derecho de incluir disposiciones que consideren un EP si por más de 6 meses, la empresa lleva a cabo actividades relacionadas con la exploración y explotación de RRNN con uso de equipos importantes (sean propios o arrendados).

---

<sup>132</sup> BROWN. Op. cit., pp. 7-8.

<sup>133</sup> OECD Commentary. 2010. Reservations on Article 5, N° 46; 50-51; 53.

<sup>134</sup> Idem.

<sup>135</sup> Idem.

A partir de estas reservas, se han desarrollado de modo paralelo cláusulas de equipos o maquinarias importante para la extracción o exploración de RRMM que tienen la característica común de ser un apartado distinto dentro de las hipótesis de EP, utilizando un lenguaje en el cual consideran que la empresa respectiva constituye EP y lleva a cabo negocios en un Estado si estos equipos están siendo usados en el respectivo Estado (requiriendo presencia física) y por último teniendo en consideración un plazo de constitución que por lo general, vas de los 3 a 12 meses<sup>136</sup>.

En este contexto, podemos diferenciar 2 tipos de cláusulas. La primera de ellas, se caracteriza por tener especificaciones claras respecto al uso de equipos y maquinaria importante para trabajos explotación y exploración de RRMM (RRNN en general). Por ejemplo, el CDI Australia - Nueva Zelanda de 2009, presenta la siguiente redacción:

<b>Art 5. (4) CDI Australia – Nueva Zelanda</b>	No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante:
<b>b)</b>	lleve a cabo las actividades (incluyendo la operación de importantes equipos) en el otro Estado para la exploración o explotación de recursos naturales o de madera en ese otro Estado durante un período o períodos que exceda en total de 90 días en cualquier doce meses período, o
<b>c)</b>	opera equipos sustancial en el otro Estado (incluso conforme a lo dispuesto en el apartado b)) por un período o períodos que en total excedan de 183 días en cualquier período de doce meses,
<b>final</b>	estas actividades se considerará que se realiza a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en este otro Estado, a menos que las actividades se limiten a las mencionadas en el apartado 7 que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

Así también, podemos apreciar una variante más genérica y amplia de constitución de EP respecto de equipos y maquinarias, la cual exige solamente el uso de las maquinarias sin analizar si estas es de propiedad de la EE como tampoco considera un requisito de tiempo para consolidar su constitución. Este es el caso del CDI Australia - Canadá de 1980, que en su Art 5 (4) b señala lo siguiente:

<b>Art. 5 (4) CDI Australia – Canadá.</b>	Una empresa se considerará que tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes y de ejercer su actividad a través de ese establecimiento permanente si:
<b>b)</b>	Equipo sustancial se está utilizando en ese Estado, a favor o en virtud de un contrato con la empresa no es en conexión con una obra de construcción,

<sup>136</sup> BROWN CATHERINE. Op. Cit, p. 8.

instalación o proyecto conjunto de la empresa.
--

Cabe destacar, que en el evento de no existir este tipo de cláusulas, los equipos o maquinarias que se usen para la exploración o extracción de RRMM para analizar si constituyen o no EP deben ser analizados a partir de lo dispuesto en los Arts. 5 (1) y 5 (2) de los Modelos citados. En este sentido, se ha señalado en las Discusiones OECD sobre los Comentarios, que un equipo mueble puede considerarse EP si este es usado en un lugar particular dentro de un marco temporal y si es usado en diversos sitios también constituye EP si dichos sitios guarda una proximidad geográfica con el proyecto comercial de la empresa<sup>137</sup>.

La inclusión de estas cláusulas ha permitido en diversos CDI la especificación de las actividades vinculadas a los RRNN en general y viene a ser una adecuación para todas las EE que se desarrollen en este rubro. De esta forma, se convierte en una cláusula especial de constitución de EP, distinta de la clasificación general y sujeta a requisitos particulares.

### **3.3. Atribución de Beneficios del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.**

El EP es una figura del derecho tributario internacional que tiene su origen en la presencia de una sociedad o persona jurídica no residente a través de un lugar fijo de negocios. Una vez establecida la presencia de dicha empresa o persona jurídica a través del EP, el Fisco tiene la potestad cobrar tributos de los negocios que realice dentro del mismo marco jurídico.

La teoría legal y económica del EP se sustenta en la posibilidad de que las actividades que realice son susceptibles de generar renta y esta pueda ser tributada en el país donde se origina, entendiendo entonces que el EP goza de autonomía operacional, gestión contable entre otras, en relación a su matriz<sup>138</sup>. En este sentido, los autores Baker and Collier<sup>139</sup> han sostenido que los CDI suscritos a nivel internacional han optado por dar un tratamiento tributario a los EP como si fueran una sociedad independiente respecto de su matriz, aplicándose todas las reglas de tributación relacionadas a ésta en los ordenamientos jurídicos locales, desarrollando teorías que separan las actividades empresariales respecto de la persona jurídica (“entidad funcionalmente separada”).

Los autores identificaron problemas en el tratamiento del EP como entidad autónoma, ya que sólo recogía los beneficios obtenidos por la EP en el Estado en que se encuentra en oposición al concepto de actividad comercial relevante, tomando sólo los beneficios de las operaciones con

<sup>137</sup> OECD. 2011. Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of The OECD Model Tax Convention. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administration, p. 30.

<sup>138</sup> PALMA BIFANO, ELIDIE. 2013. O Investimento Financeiro e o Estabelecimento Permanente. En: Revista de Direito Tributário Internacional (RTDI), Ano 3 (8), pp. 37-39.

<sup>139</sup> BAKER PHILIP y COLLIER, RICHARD S. 2006. General Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2006. g Cahiers de Droit Fiscal International: “The of Attribution Profits to Permanent Establishment”. Vol 91 b, pp. 25-67.

terceros y empresas asociadas, sin participar de los beneficios generados en las operaciones con la matriz, atribuyéndose solo una parte del total de los beneficios obtenidos por el negocio<sup>140</sup>.

Para solucionar este tema, la OECD elaboró enfoques conocidos como los AOA (*Authorized OECD Approach*), las que en términos generales, considera al EP como distinta y separada de la matriz en cuanto a sus funciones, activos y riesgos, a partir de un análisis de los denominados “*key entrepreneurial risk-taking functions*” o funciones claves en la toma de riesgos empresariales (KERTs), las que fueron ampliamente desarrolladas en el informe de año 2008 “*Attribution Profits of Permanent Establishments*” (2008 Report)<sup>141</sup>. De esta forma, los capitales y costos de financiamiento del EP serían atribuibles a estos en base a sus activos, funciones y riesgos de modo tal de determinar los beneficios empresariales que realmente obtengan, permitiendo a su vez atribuir al EP responsabilidades, costos, resultados y otros elementos de la actividad empresarial<sup>142</sup>.

Estos nuevos criterios, permitieron el desarrollo de un nuevo Art. 7 en el actual Modelo OECD (2010), al mismo tiempo en que se publicaron las nuevas pautas de interpretación para la atribución de beneficios al EP (2010 Report)<sup>143</sup>.

En la actualidad, El Modelo OECD regula la tributación de beneficios empresariales y la atribución de estos en párrafo (1) y (2) del Art. 7 del siguiente modo:

<b>Art. 7 (1) OECD</b>	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 o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.
<b>Art. 7 (2) OECD</b>	A los efectos del presente artículo y en el artículo [23 A] [23B], los beneficios que se atribuyen en cada Estado Contratante al establecimiento permanente a los que se refiere el párrafo 1 son los beneficios que se podría esperar de hacer, en particular en sus relaciones con otras partes de la empresa, si se tratara de una empresa independiente y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y a través de la otras partes de la empresa.

El Art. 7 (1) establece en primer lugar que a menos que una empresa de un Estado Contratante tenga un EP en el otro Estado, los beneficios empresariales pueden no someterse a imposición en ese otro Estado<sup>144</sup>. En segundo lugar, determina que si una empresa que lleva a cabo negocios en otro Estado a través de un EP situado en él, los beneficios atribuidos a éste de conformidad con el

<sup>140</sup> Idem.

<sup>141</sup> PALMA BIFANO, ELIDIE. Op. Cit, p. 39.

<sup>142</sup> Idem.

<sup>143</sup> OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 1, N° 4-8.

<sup>144</sup> OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 1, N° 10.

párrafo 2 del mismo artículo, pueden ser sujetos a tributación en ese otro Estado<sup>145</sup>. Este párrafo se sustenta en dos principios:

- a. El primero señala que a menos que una empresa de un Estado tenga un EP en otro Estado, no se considera adecuado hacerlo participar de la economía de ese otro Estado hasta el punto de pretender que ese otro Estado tiene derechos de imposición sobre sus beneficios.
- b. Por otra parte, señala que los derechos de imposición que tiene el Estado donde se encuentra el EP no se extiende a los beneficios que provengan de la empresa que no sean atribuibles al EP<sup>146</sup>, rechazando el principio de “fuerza de atracción”.

El fin de este párrafo entonces, es limitar el derecho de uno de los Estados Contratantes de gravar los beneficios que obtenga una empresa en la medida que esta constituya o no un EP en el otro Estado y los beneficios que generen le sean atribuibles a esta<sup>147</sup>, lo que a su vez, da forma al principio de la entidad separada funcionalmente para esclarecer la atribución de beneficios<sup>148</sup>.

Por su parte, el párrafo (2) del mencionado artículo establece las reglas para determinar qué beneficios son atribuibles al EP, tomando en cuenta que los beneficios atribuibles son aquellos que se podrían esperar si esta fuera una empresa separada e independiente que realice las mismas actividades bajo las mismas o similares condiciones, considerando las funciones realizadas, los activos y los riesgos asumidos a través del EP y en relación a otras partes de la empresa, tomando en cuenta particularmente los acuerdos existentes entre el EP y otras partes de la empresa<sup>149</sup>. Este párrafo contiene dos principios relevantes para la adecuada atribución de beneficios:

- a. Principio de la entidad separada funcionalmente (*“functionally separate entity approach”*): consiste en una ficción necesaria para determinar qué beneficios de la empresa que constituye EP en otro Estado cae bajo el umbral del Art. 7<sup>150</sup>.
- b. Principio *arm’s lenght* (*“arm’s lenght approach”*): este segundo principio es la otra cara de la moneda, pues una vez establecido el postulado de que el EP es hipotéticamente una empresa distinta y separada de la matriz, permite establecer los mecanismos de atribución

---

<sup>145</sup> Idem.

<sup>146</sup> OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 1, N° 11.

<sup>147</sup> OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 1, N° 14.

<sup>148</sup> OECD. 2010. 2010 Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishment. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administrations p, 22.

<sup>149</sup> OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 2, N° 15.

<sup>150</sup> OECD. Report on the Attribution Profits (...). Op. Cit., p. 13.



de riesgos, la propiedad económica de los activos y el capital del EP hipotéticamente separado e independiente<sup>151</sup>.

Bajo este segundo principio, la atribución de beneficios a un EP se obtendrá a partir del cálculo de los beneficios o pérdidas de todas sus actividades, incluidas las transacciones con otras empresas no relacionadas, las transacciones con empresas relacionadas y transacciones con otras partes de la empresa. Este análisis consiste en seguir dos pasos<sup>152</sup>:

En primer lugar, un análisis funcional y fáctico, lo que lleva a:

- a. La atribución al EP de los derechos y obligaciones derivados de la transacción entre la empresa de la cual el EP es una parte y las empresas independientes.
- b. La identificación de personas importantes en funciones relacionadas con la asunción de riesgos, y la atribución de tales riesgos para el EP.
- c. La identificación de las funciones del personal relevante relacionadas con la asunción de riesgos y la consecuente atribución de los riesgos para el EP.
- d. La identificación de las demás funciones del EP.
- e. El reconocimiento y la determinación de la naturaleza de esas relaciones entre el EP y otras partes de la misma empresa, que se puedan reconocer, después de haber superado la prueba de documentación de las transacciones entre las empresas asociadas, y
- f. La atribución de capital sobre los activos y riesgos atribuidos al EP.

En la segunda etapa, las transacciones con empresas asociadas imputables al EP tienen un precio de acuerdo con la orientación de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OECD (*OECD Transfer Pricing Guidelines*) y estos se aplican por analogía a las relaciones entre el EP y las otras partes de las empresas de las cuales es parte. El proceso consiste en la fijación de precios sobre la base del principio *arm's length* a través de:

- a. La determinación de la comparabilidad entre las relaciones y transacciones no controladas, establecido mediante la aplicación de factores establecidas en las mencionadas directrices (características de los bienes o servicios, las circunstancias económicas y estrategias de

---

<sup>151</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>152</sup> *Ibid.* pp. 20-21; OECD Commentary. 2010. Article 7, paragraph 2, N° 21-22.

negocio) o por analogía (análisis funcional, términos contractuales) a la luz de las circunstancias de hecho del EP, y

- b. Seleccionar y aplicar, por analogía, el método más adecuado (según los establecido por las Directrices) a las circunstancias del caso para llegar a una compensación de mercado para las relaciones entre el EP y el resto de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desarrollada por y para los activos y riesgos atribuidos al EP.

Los lineamientos antes planteados, son los vigentes a la hora de atribuir los beneficios al EP de una empresa extranjera. Estas reglas son aplicables también el EP de RRMM los que a la hora de atribuir los beneficios empresariales se deberá tomar en consideración las funciones, activos y riesgos tomados, formando parte de la actividad empresarial de la firma internacional de la cual es integrante asumiendo costos y responsabilidades.

El Modelo ONU tiene su propia definición sobre beneficios empresariales y mecanismos de atribución, lo que se expresan de la siguiente manera:

<b>Art. 7 (1) ONU</b>	Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante 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 sólo en la medida en que sean imputables a la (a) ese establecimiento permanente; (b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías del mismo o similar a los vendidos a través de ese establecimiento permanente , o (c) otras actividades comerciales desarrolladas en ese otro Estado de naturaleza idéntica o similar a las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.
<b>Art. 7 (2) ONU</b>	Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que podría esperarse de obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente .

El Modelo ONU presenta en el párrafo 1 una visión distinta de lo establecido en el Modelo OECD. Las letras b) y c) del mencionado párrafo consagra lo que se entiende en doctrina internacional como “principio de fuerza de atracción limitada”, la que permite que una empresa que ejerza todo o parte de su actividad a través de un EP en otro Estado, deba no sólo tributar por los beneficios que genere en ese Estado sino también por las actividades comerciales que realice en ese Estado y en general, todo tipo transacciones y actividades realizadas por la matriz<sup>153</sup>.

Respecto a los mecanismos de atribución de principios del Art. 7 (2), conserva íntegramente lo dispuesto por el Modelo OECD antes del 2010. En 2010, la Comisión de Tributación de la ONU ha

<sup>153</sup> SCHOUEI, LUIS EDUARDO y OLIVER-CHRISTOPH GUNTHER. Op. Cit, p. 117.

decidido adoptar íntegramente las Directrices adoptadas por la OECD para la estimación y atribución de beneficios obtenidos por el EP. Lo anterior, puede afectar aquellos países que utilizan el Modelo ONU para la negociación de CDI (Brasil), ya que esto implica el fin del principio de “fuerza limitada de atracción” limitando los derechos de los Estados Fuente donde se constituya un EP, principalmente países en vías de desarrollo<sup>154</sup>.

Por último, el Modelo USA 2006, presenta la siguiente regulación para los beneficios empresariales:

<b>Art. 7 (1) USA</b>	Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante 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 sólo en la medida en que puedan sean imputables a ese establecimiento permanente.
<b>Art. 7 (2) USA</b>	Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que podría esperarse de obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones. Para ello, los beneficios imputables al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios derivados de los activos utilizados, los riesgos asumidos y las actividades realizadas por el establecimiento permanente.

Los Comentarios USA destacan que el término “beneficios empresariales” incluye los ingresos atribuibles a los contratos ficticios y otros instrumentos financieros en la medida que los ingresos atribuibles se deban a un acuerdo de comercio o negocio, estos instrumentos estén relacionados con dichas actividades y los ingresos sean derivados por el arrendamiento de propiedades tangibles<sup>155</sup>. En lo que se refiere al párrafo 2 señala los mismos Comentarios para la atribución de beneficios al EP se deben considerar los activos utilizados, los riesgos asumidos y las actividades realizadas por tal entidad, siendo su interpretación consistente con los lineamientos de la OECD sobre este punto y sobre su regulación doméstica, ya que el *IRS Code* en su sección 864 (c) (3) consagra una fuerza de atracción limitada<sup>156</sup>.

<sup>154</sup> Idem.

<sup>155</sup> INTERNATIONAL REVENUE SERVICE (IRS). Op. Cit., pp. 20-21.

<sup>156</sup> Ibid., pp. 22-23

### 3.4. Conflictos de caracterización del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales respecto de otros Artículos vinculantes en los Modelos OECD, ONU y USA.

#### 3.4.1.Ámbito de Aplicación del Artículo 6.

Tanto el Modelo OECD, como el Modelo ONU y USA, poseen un articulado especial respecto a las rentas provenientes de bienes inmuebles. Lo señalado no es menor porque tiene relación directa a la tributación de RRMM y trae aparejado importante consecuencias que conviene tener presente en el desarrollo del presente trabajo.

El Modelo OECD y ONU en su Art 6. regula lo que se denomina “Rentas de Bienes Inmuebles” (*Income From Immovable Property*), la que presenta la siguiente matriz normativa:

<b>Art. 6 (1) OECD - ONU</b>	Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 6 (2) OECD - ONU</b>	Para los efectos del presente Convenio, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general o privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.
<b>Art. 6 (3) OECD - ONU</b>	Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles.
<b>Art. 6 (4) OECD - ONU</b>	Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Los artículos anteriormente señalados regulan lo que se entiende en doctrina internacional como “cláusula pasiva de ingresos”<sup>157</sup>, la cual otorga potestades de atribución limitada al Estado de la Fuente (en este caso, donde se encuentren los inmuebles) para que graven las rentas provenientes de estas, incluyendo los beneficios obtenidos de la actividad agrícola y forestal. De acuerdo a los señalado en el párrafo 1 del artículo en comento, este derecho a gravar tiene su origen en la cercana conexión económica que existe entre la renta generada y el Estado de la

<sup>157</sup> ROHATGHI, ROY. 2005. Basic International Taxation. Volume One: Principles of International Taxation. Second Edition. London, Richmond, pp. 97-98.

Fuente<sup>158</sup>, de modo tal que toda renta proveniente de bienes inmuebles son tributables bajo este artículo, incluso si éstos son representativos de beneficios empresariales (*“business profits”*)<sup>159 160</sup>.

Conforme al párrafo 2 de los Modelos citados, el concepto de bien inmueble será aquel que establezca la legislación doméstica de aquel que tenga el derecho a gravar; aclara también que este término incluye los bienes accesorios de esta como también los derechos a percibir pagos variables o fijos por yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales (activos y derechos en general)<sup>161</sup>. En este sentido, el párrafo 3 indica que estas reglas se aplicarán independiente de la forma de explotación del bien considerando todos los tipos de ingresos que derivan de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma derivada al uso que se dé<sup>162</sup>. Por último el párrafo 4 deja en claro que se gravarán también las rentas derivadas de bienes inmuebles de la industria, comercio y en general de cualquier tipo de empresa<sup>163</sup>.

Podemos apreciar que este artículo busca dar prioridad al derecho del Estado donde se encuentre el inmueble por sobre el derecho fiscal del otro Estado donde resida el beneficiario de los ingresos<sup>164</sup>. Sin embargo, cuando los inmuebles sean parte de un EP deben ser tratados como ingresos de una empresa, por lo que deben ser analizados bajo el marco del Art. 7 de los Modelos y no por el Art. 6. Por lo tanto, este artículo tiene preferencia por sobre las reglas del EP en tanto los bienes inmuebles no sean de propiedad, o sean utilizados o aprovechados por mencionada ficción<sup>165</sup>. Siguiendo con el análisis, la principal forma de EP de RRMM es a través de las minas. Dada que su caracterización se encuentra establecida en el subpárrafo f del Art. 5 (2) de los Modelos en análisis, este artículo no aplica para este rubro, cómo si podría ser para la explotación de recursos forestales y agrícolas.

Cabe tener presente que el hecho de que los Modelos consideren constitutivo de EP una mina, no implica que los países desarrollen cláusulas especiales o interpretaciones especiales. Por ejemplo, Australia grava los beneficios de las minas como ingresos de bienes inmuebles<sup>166</sup>. Esto se debe principalmente a la naturaleza de los yacimientos minerales unido que por bienes inmuebles se aplica también a los pagos fijos o variables percibido por yacimientos minerales.

Chile, ha dejando en claro que la exploración y explotación de RRMM constituye EP. Sin embargo, ha manifestado que los derechos a percibir ingresos obtenidos por la explotación y por la concesión de explotación y exploración inclusive (CDI' s Australia y Nueva Zelanda) pueden ser sometidos a tributación de conformidad a lo señalado en el Art. 6. Esto presenta un conflicto de caracterización grave pues se presenta un concurso normativo entre los Arts. 5 - 7 (EP) y el Art. 6

---

<sup>158</sup> Idem.

<sup>159</sup> *Ibid.*, pp. 136-137.

<sup>160</sup> Cabe destacar que los Comentarios OECD dejan de manifiesto que este artículo no, aplican a las rentas de bienes inmuebles situados en el Estado Contratante en el que el beneficiario no sea residente en el sentido del artículo 4 o sea residente en un tercer Estado. En este caso, las disposiciones del párrafo 1 del artículo 21 se aplicará a dichos ingresos.

<sup>161</sup> OECD Commentary. Article 6, paragraph 1, N° 2.

<sup>162</sup> ROHATGI, ROY. Loc. Cit.

<sup>163</sup> OECD Commentary. 2010. Article 6, paragraph 1, N° 3.

<sup>164</sup> OECD Commentary. 2010. Article 6, paragraph 1, N° 4.

<sup>165</sup> ROHATGI, ROY. Op Cit., p. 137.

<sup>166</sup> BROWN, CATHERINE. Op. Cit, p. 11.

(Bienes Inmuebles) toda vez que en Chile la exploración y explotación de RRMM se debe hacer previo a tramitar una concesión de exploración o explotación. Además, nuestro país no ha dejado en claro su posición bajo que artículo deben tributar los ingresos y beneficios obtenidos por las EE y en particular, por las minas que hagan operativas.

Una forma de solucionar este conflicto es atendiendo a una interpretación exegética y favorable al Estado de la Fuente, señalando que los ingresos obtenidos por EE a partir de una mina tributa exclusivamente por las reglas del Art. 5 y 7 por sobre las reglas del Art. 6 que otorga atribución limitada al Estado de la Fuente, según el contexto de negociación. De esta forma, la mina se entiende inmueble que forma parte de un EP, por lo que los ingresos que obtenga son beneficios empresariales de acuerdo a lo establecido por el Art. 7.

Por último, el Modelo USA presenta el siguiente tramado normativo<sup>167</sup>:

<b>Art. 6 (1) USA</b>	Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 6 (2) USA</b>	Para los efectos del presente Convenio, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general o privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles
<b>Art.6 (3) USA</b>	Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles.
<b>Art. 6 (4) USA</b>	Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.
<b>Art. 6 (5) USA</b>	El residente de un Estado Contratante que esté sujeto a imposición en el otro Estado contratante por rentas de bienes inmuebles situados en ese otro Estado Contratante, podrá elegir cualquier año contributivo para calcular el impuesto de dicha renta sobre una base neta, si dichas rentas correspondiesen a beneficios empresariales atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado.

Cabe destacar que el Modelo USA incorpora un párrafo 5 que permite que un residente de un puede optar por someterse a imposición en términos netos (similar a un EP) en el otro Estado Contratante sobre la renta de bienes inmuebles situados en ese Estado. Dicha opción también está plasmada en una reserva al Modelo OECD planteado por USA<sup>168</sup>.

<sup>167</sup> A diferencia del Modelo OECD, el Modelo USA se refiere a las rentas provenientes del Bienes Inmuebles como “*Income from Real Property*”.

<sup>168</sup> OECD Commentary. 2010. Reservation on Article 6, N° 10.

### 3.4.2.Ámbito de Aplicación del Artículo 13.

Bajo las reglas del Art. 13 de los Modelos OECD, ONU y USA, se puede inferir que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes son única y exclusivamente sujetos a tributación en el Estado en el cual el enajenante es residente<sup>169</sup>. A esta regla general, existen una serie de excepciones que enumera este artículo, el cual destacamos los siguientes en los diversos Modelos analizados:

<b>Art. 13 (1) OECD</b>	Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 6, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (2) OECD</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (5) OECD</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4, podrán someterse a imposición en el Estado Contratante del cual el enajenante sea residente.

El párrafo 1 señala que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles (definidos de acuerdo a lo establecido en el Art. 6) puede ser sujetas a tributación en el Estado Contratante donde esté situado, potestad no exclusiva pues también puede ser sujeta a tributación en el otro Estado Contratante, situación que debe ser acordada por los Estados partes al momento de suscribir un CDI. Con todo, basta señalar que este artículo no aplica si el bien inmueble se ubica en un tercer Estado o en el Estado de la Residencia (se aplicaría el párrafo 5 del artículo)<sup>170</sup>.

El párrafo 2 es de gran importancia, pues trata directamente sobre el EP. Indica que la enajenación los bienes muebles pueden ser sujetos a tributación en el Estado de la Fuente, si este forma parte de los activos del negocio de la empresa que ha constituido EP, o son de propiedad del mismo EP<sup>171</sup>. Por bien mueble, se entiende por toda vienen distinto de aquellos definidos por bienes inmuebles, incluyendo bienes intangibles (*goodwill* y licencias).

Por último, el párrafo 5 contiene una regla de clausura, que señala que las ganancias obtenidas por la enajenación de cualquier propiedad, no mencionada en los párrafos anteriores, deberán ser sujetas a tributación única y exclusivamente en el Estado de la Residencia, incluyendo la enajenación de bienes muebles y ganancias obtenidas por los enajenantes del Estado de las Residencia o de un tercer Estado<sup>172</sup>.

<sup>169</sup> ROHATGI, ROY. Op. Cit, p. 157.

<sup>170</sup> Idem.

<sup>171</sup> Idem.

<sup>172</sup> Idem.

De acuerdo a los Comentarios al Modelo OECD, el derecho a gravar una ganancia por la enajenación de un activo se le concede a un Estado sin tener en cuenta si dicha ganancia es de capital o un beneficio empresarial. Por lo tanto, no hace distinción entre las ganancias de capital y los beneficios empresariales ni considera necesario contar con disposiciones especiales en cuanto a si debe aplicarse el artículo relativo a uno de los dos tópicos, dejando a la legislación interna del Estado la decisión sobre la aplicación de un impuesto sobre ganancias de capital o ingresos ordinarios percibidos<sup>173</sup>.

Asimismo, el artículo no da una definición detallada de las “ganancias de capital”. Esto no es necesario, por las razones mencionadas anteriormente. Por su parte, las palabras "enajenación de bienes" se utilizan para cubrir, en particular, las ganancias de capital derivadas de la venta o intercambio de bienes y también de una enajenación parcial, la expropiación, la transferencia a una empresa a cambio de acciones, la venta de un bien, la regalo e incluso la transmisión de los bienes en caso de muerte<sup>174</sup>.

En lo que respecta a la enajenación de activos del EP, los Comentarios señalan que el párrafo 2 se aplica cuando los bienes muebles de un EP se enajenan, así como cuando se enajena el EP en su integridad. De esta forma, las ganancias obtenidas por la enajenación de dichos activos pueden ser sujetas a tributación en Estado donde se constituya el EP, de acuerdo a las reglas de los beneficios empresariales (Art. 7)<sup>175</sup>.

Sobre este punto, el Modelo ONU y USA no presenta variaciones significativas en el tratamiento de las ganancias de capital, salvo modificaciones accidentales. El Modelo ONU considera la enajenación de “base fija” a propósito del artículo 14 sobre “Servicios Personales Independientes” (suprimido por el Modelo OECD). El modelo USA considera también como bienes inmuebles las acciones de empresas de propiedad de Estados Unidos (*IRS Code Sec. 897*) y el interés equivalente en bienes inmuebles situado en el otro Estado contratante (puntos b y c del párrafo 2), como lo señalan los presentes artículos:

<b>Art. 13 (1) ONU</b>	Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 6, situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (2) ONU</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante a los efectos de prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (6) ONU</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4, podrán someterse a imposición en el

<sup>173</sup> OECD Commentary. 2010. Article 13, General Remarks, N° 4.

<sup>174</sup> OECD Commentary. 2010. Article 13, General Remarks, N° 5.

<sup>175</sup> OECD Commentary. 2010. Article 13, paragraph 2, N° 24.



	Estado Contratante del cual el enajenante sea residente.
--	--

<b>Art. 13 (1) USA</b>	Las ganancias que un residente de un Estado Contratante que sean atribuibles a la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (2) USA</b>	A los efectos del presente artículo, la expresión "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante" deberá incluir: a) los bienes inmuebles que se refiere el (Ingresos de Bienes Inmuebles) del artículo 6 ; b) en caso de que otro Estado son los Estados Unidos , sobre una propiedad real de Estados Unidos, y c) en caso de que otro Estado ----- , i) las acciones , incluidos los derechos para adquirir acciones, distintos de las acciones en las que existe comercio regular en una bolsa de valores , derivados a su valor o la mayor parte de su valor, directa o indirectamente, de bienes inmuebles que se refiere el párrafo a) de este apartado se encuentra en ----- ; y ii) una participación en una asociación o fideicomiso en la medida en que los activos de la sociedad o fideicomiso consisten en bienes inmuebles situados en ----- o de las acciones a que se refiere en el inciso i ) de este apartado.
<b>Art. 13 (3) USA</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) , pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
<b>Art. 13 (5) USA</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1 a 5 pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del cual el enajenante sea residente.

Un aspecto importante de relevancia para el EP de RRMM es como tributa la enajenación de activos de dicha entidad. Queda claro que el párrafo 2 sólo se aplica cuando se realizan enajenaciones de activos muebles. Sin embargo, queda en duda la pregunta sobre como tributan la enajenación de activos inmuebles que posea el EP de RRMM y en general, la enajenación de activos de exploración y explotación de RRMM. Chile, a diferencia de otros países miembros y no miembros de la OECD, no ha realizado reservas especiales respecto a la enajenación de activos para la exploración y explotación de tales Recursos<sup>176</sup>.

De acuerdo al Art. 6 del los Modelos el término "bienes inmuebles" incluyen los derechos a percibir ingresos obtenidos por la explotación y por la concesión de explotación y exploración, por lo que aplica el Art. 13 de los Modelos. Esto está en concordancia con las normas establecidas en los artículos 6 y 22 (Impuesto al Patrimonio) respecto de bienes inmuebles ya que el párrafo 2 de esos artículos solo se aplica a los bienes muebles de un EP. Asimismo, está en concordancia con el Art. 21 (Otras Rentas). En este contexto, señalan los Comentarios a propósito de este artículo que los bienes inmuebles situados en un Estado Contratante y que forman parte del activo de un

<sup>176</sup> Dentro de los países miembros de la OECD, Dinamarca, Irlanda, Noruega, Reino Unido, se reserva el derecho de insertar cláusulas especiales para la enajenación de activos relacionados con actividades de exploración y explotación de RRMM. En este mismo aspecto se han pronunciado países no miembros como Letonia y Lituania. OECD Commentary. 2010. Reservation on the Article 13, N° 43-43.1; OECD Commentary. 2010. Positions on Article 13 (Capital Gains) and Its Commentary, N° 3.

EP de una empresa de ese Estado situado en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar en el que se hallen los bienes y de los cuales el beneficiario de la renta es un residente<sup>177 178</sup>.

### 3.4.3.Ámbito de Aplicación del Artículo 21.

El Art. 21 de los Modelos OECD, ONU y USA siguen los mismos principios y en el párrafo 1 dan derechos exclusivos (*“shall be taxable only”*) al Estado de la Residencia para gravar los ingresos de un Residente, siempre y cuando estos no les sean aplicables lo dispuesto en los demás artículos sobre la tributación de ingresos (Arts. 6-20). Dichas normativa se aplica solamente aquellas personas que son residentes de ambos Estados Contratantes (Art. 1 Modelo OECD-ONU-USA) y los ingresos están sujetos a los gravámenes que determinen las partes (Art. 2)<sup>179</sup>. Este artículo consiste una regla residual que incluye todo tipo de ingresos que son omitidos y las fuentes de tales ingresos no se tratan en algún capítulo en particular<sup>180</sup>. De esta forma, este artículo incluye los ingresos de una fuente en un Estado Contratante cuando se paga a un residente del mismo Estado. También determina los derechos de imposición sobre la renta de un tercer Estado que se paga a un residente del otro Estado Contratante<sup>181</sup>.

La única excepción a la regla residual es cuando dicho ingreso es recibido por un residente de un Estado contratante de una actividad que se conecta efectivamente con su EP en el otro Estado Contratante, como se señala en el párrafo 2 de los Modelos. Los derechos de imposición sobre la renta se le dan al Estado donde se situó el EP (por ende, el artículo 7 se aplica)<sup>182</sup>. Esta excepción incluye los ingresos atribuibles al EP que proviene de terceros Estados<sup>183</sup>. También se aplica cuando el beneficiario y el pagador son ambos residentes en el mismo Estado Contratante y la renta del beneficiario se atribuye a un EP en el otro Estado Contratante<sup>184</sup>. Esta excepción no se aplica a las rentas de bienes inmuebles en el Estado de donde se encuentre, el cual siempre tiene derechos prioritarios (no exclusivos) para gravar la renta<sup>185</sup>.

Señalado lo anterior, los Arts. 21 de los Modelos OECD, ONU y USA se expresan del siguiente modo:

---

<sup>177</sup> OECD Commentary. 2010. Article 21, paragraph 2, N° 4.

<sup>178</sup> Idem.

<sup>179</sup> ROHATGI, ROY. Op. Cit, p.173.

<sup>180</sup> Idem.

<sup>181</sup> Idem.

<sup>182</sup> Idem.

<sup>183</sup> OECD Commentary. 2010. Article 21, paragraph 2, N° 5.

<sup>184</sup> OECD Commentary. 2010. Article 21, paragraph 2, N° 4.

<sup>185</sup> Idem.

<b>Art. 21 (1) OECD</b>	Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese tratar en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ese Estado.
<b>Art. 21 (2) OECD</b>	Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él y el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

<b>Art. 21 (1) ONU</b>	Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese tratado en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ese Estado.
<b>Art. 21 (2) ONU</b>	Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, como en su caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14.

<b>Art. 21 (2) USA</b>	Las rentas cuyo beneficiario efectivo sea un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese tratado en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ese Estado.
<b>Art. 21 (2) USA</b>	Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles tal como se definen en el párrafo 2 de (Ingresos de Bienes Inmuebles) del artículo 6, cuando el beneficiario efectivo de los ingresos, residente de un Estado Contratante, realiza en actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, y el ingreso es atribuible a dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios Empresariales).

En lo que respecta al EP de RRMM este artículo permite establecer una regla de clausura para la tributación de las EE que operan con dicha entidad, favoreciendo las potestades tributarias del Estado de la Fuente. De esta forma todas las rentas derivadas del EP son tributables en dicho Estado de en la medida que sean atribuibles a éste. Chile a este respecto, realizado una reserva, en la que manifiesta mantener el derecho de gravar los ingresos derivados de fuentes en su propio país, reserva que realiza tanto países miembros<sup>186</sup> (Australia, Canadá, México, Nueva Zelanda, Portugal y Eslovaquia), como países no miembros (Albania, Argentina, Brasil, Bulgaria, Gabón, India, Indonesia, Costa de Marfil, entre otros)<sup>187</sup>.

<sup>186</sup> OECD Commentary. 2010. Reservation on the Article 21 (1), N° 13

<sup>187</sup> OECD Commentary. 2010. Positions on Article 21 (Other Income) and Its Commentary, N° 1.

### **3.5. Constitución del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en los Modelos OECD, ONU y USA: Análisis.**

A partir del análisis realizado podemos concluir que la cláusula fundamental para la tributación de RRMM se encuentra en lo dispuesto en el Art. 5 (2) f, que configura el EP en este sector.

Respecto al Art. 6 de los Modelos (rentas de bienes inmuebles) este no aplicaría en el caso que el EP se constituya en una mina, por lo que dicho precepto tiene mayor aplicabilidad en otros sectores de RRNN (agrícola, forestal y ganadero). Con todo, resulta importante que Chile haga una reserva especial en el Modelo OECD señalando que artículo tiene prioridad en la explotación de RRMM ya que en los CDI suscritos por Chile los ingresos obtenidos por este rubro pueden entenderse tributables desde ambos artículos, provocando un conflicto de caracterización innecesario.

El Artículo 13 de los Modelos, tiene aplicación en la medida que se haga efectivo la enajenación de los activos. En el caso del EP que tenga bienes inmuebles asignados para sus actividades, su enajenación por principio de especialidad tributa bajo este artículo, siendo concordante con lo dispuesto en el párrafo 2 del precepto en análisis y los Arts. 6, 21 y 22 de los Modelos.

El Art. 21 de los Modelos es una regla de clausura que permite asignar los ingresos al EP de RRMM en la medida que sea atribuible a este. Chile ha realizado una reserva la cual busca aumentar sus potestades atributivas a partir del precepto en comento, lo cual potencia el concepto de EP.

Por último, existen cláusulas especiales para la constitución de EP, las que tienen el carácter secundario a la actividad, pero que pueden constituir EP de RRMM a falta de la constitución de hecho hipotético del Art. 5 (2) f. En este aspecto, las cláusulas de construcción y el agente dependiente que cierre acuerdos en nombre de la EE puede constituir EP en este rubro en ausencia de trabajos efectivos y vinculados al sector. Asimismo, se ha desarrollado cláusulas especiales como el uso de equipos y maquinarias para la exploración y explotación de RRMM las cuales no han sido desarrolladas por nuestro país. Un camino positivo para las futuras negociaciones consiste en incluir este tipo de cláusulas que permiten especificar aún más el aspecto extractivo de del EP de RRMM y que permita diferenciarse positivamente respecto de otras hipótesis, estableciendo requisitos propios de conformidad a la exploración y explotación del rubro minero.

#### 4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO DOMÉSTICO.

La Noción de EP en el derecho doméstico tiene una larga data. En este sentido, podemos señalar que ha sido regulado en al menos 3 leyes distintas, sin considerar la jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos (SII). Es relevante entonces, analizar el concepto local de esta institución desde sus orígenes para finalmente hacer un análisis crítico de su nueva regulación a partir de la Ley N° 20.630.

##### 4.1. Ley N° 15.564 de 1964.

La primera regulación respecto al EP se realizó en la Ley N° 15.564 de 1964. La definición y atribución del EP estaban enmarcadas dentro del Art. 32 de la ley en comento. El articulado se presentaba de la siguiente manera:

<b>Art. 32 Inc. 1°</b>	La renta de fuente chilena de las agencias, sucursales y otras formas de establecimiento de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.
<b>Inc. 2°</b>	Sin perjuicio de lo expuesto en el artículo 29 <sup>188</sup> , cuando los elementos contables de estas empresas no permitan establecer tales resultados, la dirección podrá determinar la renta afecta aplicando los ingresos brutos de la agencia la proporción que guarden entre si la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá también fijar la renta afecta, aplicando a la actividad de la agencia, la proporción existente entre la renta líquida total de la matriz y el activo total de ella.

El tratamiento del EP con establecido en la ley N° 15.564 tenía un tratamiento similar al que tenía la LIR antes de la reforma establecida por la ley N° 20.630, con algunos matices en lo que se entiende por rentas de fuente chilena.

En cuanto al aspecto definicional del EP, el Art 32 no definió el concepto sino que señaló una lista ejemplar como tal destacando principalmente las agencias y sucursales, oficinas y representantes (señalados estos 2 últimos sólo en el Art. 60, que regula la tributación de la matriz<sup>189</sup>). Esta omisión se realizó a pesar de los trabajos realizados por las Comisiones Unidas de Hacienda y de Economía y Comercio del Senado, que en el borrador del precepto se estableció el

<sup>188</sup> El antiguo Art. 29 establecía una presunción de renta mínima efectiva del 10% del capital invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio tributario respectivo, determinado por el SII.

<sup>189</sup> Art. 60 LIR: "Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa de 30%, en los siguientes casos: N° 1 Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fije su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes pagarán este impuesto sobre el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen".

concepto de EP que se había desarrollado en los trabajos desarrollados por la Sociedad de las Naciones (SN) en 1928 y el Modelo OECD de 1963. A este respecto, el informe de las Comisiones Unidas sostuvo: “los tratados comerciales bilaterales emplean usualmente, como definición de establecimientos permanentes, el lugar fijo de negocios en el que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo”<sup>190</sup>.

En este sentido, el Modelo de Convenio SN 1928 señalaba: “tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia, para esta empresa de un establecimiento permanente en ese país”.<sup>191</sup>. Asimismo, el Modelo OECD 1963 definía el EP como “un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa todo o parte de su actividad”<sup>192</sup>.

Respecto a la tributación de las rentas del EP, el Art. 32 señala que las rentas que les sean atribuibles deben tributar en base a sus resultados reales obtenidos por su gestión en el país, estableciendo en el Inc. 2º reglas de proporcionalidad en caso que los elementos contables de la empresa no permitan establecer los resultados reales exigidos por el artículo en comento utilizando como elementos para realizar dicho cálculo, la renta líquida de la matriz respecto de los ingresos brutos o los activos del EP.

Podemos concluir entonces, que la primera aproximación legal del EP estableció una lista positiva de lugares y personas de modo no taxativo, que sin embargo ser un avance positivo en la legislación tributaria de entonces (pues incluía conceptos de doctrina tributaria internacional derivada principalmente planteado por los Modelos SN 1928 y OECD 1963) fue insuficiente pues no consideró una definición general. La única definición de EP fue la que se presentó en las Comisiones Unidas de Hacienda y de Economía y Comercio del Senado de entonces, la cual posteriormente no fue incluida. Asimismo, estableció las bases de la tributación por las rentas obtenidas por el EP en Chile, que con la LIR, no se vio alterada sustancialmente.

#### **4.2. Decreto Ley N° 830 antes de la Ley N° 20.630.**

Antes de las reformas de la Ley N° 20.630, el concepto y tributación EP en Chile estaba determinada por el Art. 38 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (LIR):

---

<sup>190</sup> CUEVAS OZÍMICA, ALBERTO. 2010. Establecimientos Permanentes. Revista de Estudios Tributarios (1), p. 42.

<sup>191</sup> BLANCO LOBOS, MARÍA TERESA y FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. 2009. Establecimientos permanentes: Aspectos Tributarios. Santiago de Chile, Librotecnia, p. 30.

<sup>192</sup> Idem.

<b>Art. 38 Inc. 1°</b>	La renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.
<b>Inc. 2°</b>	Sin perjuicio de lo expuesto en el artículo 35, cuando los elementos contables de estas empresas no permitan establecer tales resultados, la Dirección Regional podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos de la agencia la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá, también, fijar la renta afecta, aplicando al activo de la agencia, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

El Art. 38 LIR no contempló una definición general de EP al igual que en la Ley N° 15.564, sólo estableciendo una lista ejemplar de lugares y actividades que constituyen EP sin tampoco definirlos, a diferencia de los Modelos y DTI' s suscritos por Chile (exceptuando el CDI con Argentina), que si contemplan una definición general. En este sentido, se desprende que EP son entidades tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes (considerando los ejemplos que incluye el Art. 58 LIR).

Esta carencia fue suplida por el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante el Oficio (Ord.) N° 303 de 28.01.1998, que definió por primera vez al EP como “la extensión de la actividad de la empresa extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen”. Posteriormente el Ord. N° 2.205 del 05.06.2000 ratificó el concepto de EP por el SII en el oficio anterior definiéndolo en términos similares<sup>193</sup>, añadiendo que el ente establecido en el país, a los cuales se les otorgará poder, deben actuar como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera y no sólo como simples mandatarios de ésta<sup>194</sup>. Por último, el SII en el Ord. N° 1.599 de 18.06.1998 hace extensivo el EP a las oficinas de representación de empresas extranjeras en Chile que desarrollen actividades preparatorias o auxiliares sin recibir ingresos rentas por éstas, respuesta que se ve ratificada posteriormente en los Ord. N° 4.053 de 20.10.2000 y N° 1.748 de 17.05.2005.

En lo que respecta la tributación del EP, el Art. 38 LIR nos señalaba en su inciso primero que éstos sólo debían tributar en base a los resultados reales obtenidos en su país, señalando a continuación en su Inc. 2° un método alternativo para determinar sus resultados tributarios en caso que los elementos contables de las empresas no permitiesen establecer sus resultados reales sin perjuicio de los dispuesto en el Art. 35<sup>195</sup>, en cuanto a presumir la renta líquida cuando no se pueda

<sup>193</sup> Este Ord. definió “Establecimiento Permanente como “la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen”.

<sup>194</sup> Esto último, también se ve ratificado por el Ord, N° 1646 de 08.05.2009.

<sup>195</sup> Art. 35 LIR: “Cuando la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el

determinar clara y fehacientemente<sup>196</sup>. Este artículo resultaba ser del todo deficiente dado que se encontraban dificultades interpretativas al establecer que se entendía por “resultados reales atribuibles a la empresa”<sup>197</sup>. Asimismo este precepto no establecía el régimen ni el tipo de contabilidad al cual debía someterse sus rentas, situación que sólo fue resuelta mediante oficios<sup>198</sup>. Por último, no incorporaba el tratamiento tributario de modo separado a su matriz, discusión ampliamente abordada y superada en la doctrina internacional, lo que dejaba a este artículo totalmente desactualizado para la realidad tributaria contemporánea<sup>199</sup>.

#### **4.3. Noción de Establecimiento Permanente a partir de la Ley N° 20.630.**

El Ejecutivo, con fecha 2 de agosto de 2012 presentó una propuesta de reforma tributaria materializada en el mensaje N° 182-360 que reemplazó al anterior proyecto que se encontraba en trámite (mensaje 058-360 de 30 de abril de 2012). Este nuevo proyecto descansó en 4 ejes fundamentales: aumento en la recaudación, alivios económicos para la clase media, incentivos al crecimiento y perfeccionamientos al sistema tributario (eliminación de exenciones tributarias y cierre de vacíos que permiten el arbitraje tributario). Posteriormente, el presente proyecto de ley fue aprobado y promulgado con fecha 24 de septiembre de 2012 y finalmente publicado a fecha 27 de septiembre de 2012. La anterior implica cambios sustantivos en los que respecta al EP<sup>200</sup>.

---

mismo ramo o en la misma plaza. Corresponderá, en cada caso, al Director Regional, adoptar una u otra base de determinación de la renta.

No se aplicarán las presunciones establecidas en el inciso anterior, cuando a juicio de la Dirección Regional, no pueda determinarse la renta líquida imponible debido a caso fortuito”.

<sup>196</sup> ARA G., CARLOS, 2009. “Situación Tributaria de los Establecimientos Permanentes”. En: “Conversaciones Tributarias: 25 de marzo de 2009. Santiago de Chile, Instituto Chile de Derecho Tributario (ICHDT), s/p.

<sup>197</sup> El Ord N° 3.378 de 18.07.1977, señaló de acuerdo al Art. 38 LIR la empresa 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. En este sentido, La Circular N° 58 de 19.11.1990 señaló que de conformidad al Art. 38 LIR que las rentas del EP se determine según sus resultados reales implica que éstas deben ser establecerse según su renta efectiva mediante contabilidad completa. Por último El Ord. N° 2.556 de 08.06.2004 resuelve a este respecto que un EP en configurado en Chile sólo deben tributar en el país por las rentas de fuente chilena, es decir, conforme a lo dispuesto por el artículo 10 de la ley del ramo, las que provengan de bienes situados en el país y/o de actividades desarrolladas en él.

<sup>198</sup> La Circular N° 58 de 19.11.1990, señaló expresamente que estos contribuyentes no pueden acogerse al régimen de renta presunta, porque de conformidad al Art. 38 LIR que las rentas del EP se determine según sus resultados reales implica que éstas deben ser establecerse según su renta efectiva mediante contabilidad completa. Sin embargo, mediante Ord N° 2.530 de 13.07.1994 daba la posibilidad de que se pudiesen acogerse mediante régimen de contabilidad simplificada.

<sup>199</sup> Para resolver este conflicto, el SII en el Ord N° 2997 de 25.10.2007 estableció la autonomía tributaria del EP respecto de su matriz señalando 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”. Este criterio fue posteriormente ratificado por el Ord. N° 800 de 17.04.2008.

<sup>200</sup> BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE (BCN). Historia de la Ley N° 20.630 Ley que perfecciona la Legislación Tributaria y financia la Reforma Educacional. Valparaíso, Chile, pp. 4-9; 18-19.



#### 4.3.1. Análisis del nuevo Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin duda una de las modificaciones más trascendentes es la relativa al tratamiento tributario aplicable a un EP en Chile. La Ley N° 20.630 modificó las reglas sobre su tributación y reorganización empresarial; para determinar las rentas que originen se considerarán sus utilidades del exterior sobre base percibida siendo aplicable los Arts. 12, 41 A, 41 B y 41 C LIR. Asimismo se establecen exigencias para la asignación de activos que haga la casa matriz a su agencia en Chile para ser considerada una reorganización empresarial libre de facultad de tasación por parte del SII.

Conforme a las consideraciones anteriores, el Art. 38 LIR quedó redactado en estos nuevos términos:

<p><b>Art 38 Inc. 1°</b></p>	<p>La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él, y se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los artículos 12, 41 A, 41 B y 41 C, en este último caso, cuando hubiese sido procedente su aplicación de haberse obtenido las rentas por personas domiciliadas o residentes en Chile de un país con el cual exista un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados contratantes. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes. Para llevar a cabo ajustes a los resultados del establecimiento permanente a fin de adecuarlos a lo dispuesto en este artículo, cuando ello sea procedente, tanto el contribuyente como el Servicio deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 41 E, en cuanto sea aplicable.</p>
<p><b>Inc. 2°</b></p>	<p>Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 35, cuando los elementos contables de estos establecimientos permanentes no permitan establecer su renta efectiva, el Servicio podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos del establecimiento permanente la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá, también, fijar la renta afecta, aplicando al activo del establecimiento permanente, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.</p>
	<p>Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera o a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, lo dispuesto en el</p>

<b>Inc. 3°</b>	inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella.
----------------	--

El nuevo Art. 38 LIR destaca positivamente por integrar las siguientes adecuaciones normativas que no estaban contempladas antes de la Ley N° 20.630<sup>201</sup>:

- a. Especifica claramente que la renta de los EP se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles, siendo más claro en su redacción. Antes de la reforma, el Art. 38 LIR establecía que las rentas del EP debían ser determinadas por sus “resultados reales obtenidos en el país”, término muy confuso y que el SII en sus diversos dictámenes intentó resolver insatisfactoriamente, como señalamos en apartados anteriores.
- b. Separación e independencia funcional de la matriz respecto del EP en el derecho doméstico: esta innovación viene en introducir una discusión asentada por la OECD que en Chile aún no estaba regulado legalmente<sup>202</sup>, sin perjuicio de existir oficios al respecto (Ord. N° 2.997 de 25.10.2007 y N° 800 de 14.04.2008 que consolidaban el “principio de la empresa separada” para efectos tributarios). Este principio se aplica tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E (paraísos fiscales), o con terceros independientes.
- c. Atribución de beneficios y gastos para el cálculo de impuestos del EP: ahora se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al EP o utilizados por él. Antes de la reforma, no existía un criterio legal para determinar gastos y beneficios atribuibles al EP para a fin de determinar su tributación.

<sup>201</sup> GÁRATE, CRISTIÁN, 2012. Comentario Técnico Reforma Fiscal 2012. [en línea] <[http://www.protax.cl/pdf/cristian\\_garate\\_mensaje\\_182-360.pdf](http://www.protax.cl/pdf/cristian_garate_mensaje_182-360.pdf)> [consulta: 18 de junio de 2013]

<sup>202</sup> El Art. 7 (2) del Modelo OECD consagra el principio de la separación funcional del EP respecto de su matriz. Señala el artículo lo siguiente: “A los efectos del presente artículo y en el artículo [23 A] o [23B], los beneficios que se atribuyen en cada Estado contratante al establecimiento permanente se refiere el apartado 1 son los beneficios que se podrían obtener, en particular en sus relaciones con otras partes de la empresa, si se tratara de una empresa independiente y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones (...)”

- d. Régimen de contabilidad completa para los EP: anteriormente el antiguo Art. 38 LIR no establecía el régimen de contabilidad para determinar renta imponible, lo que solamente fue complementado por oficios que no ofrecían una solución clara<sup>203</sup>.

Podemos concluir que La Ley N° 20.630 incorpora elementos internacionales al Art. 38 LIR a efectos de actualizar y modernizar el tratamiento tributario del EP conforme a la doctrina internacional y las normas establecidas por la OECD. De este modo, un mecanismo de determinación de ingresos y gastos, un régimen de contabilidad adecuado y la separación funcional del EP de la matriz extranjera se convierten en las principales ventajas que presenta la nueva legislación.

#### **4.3.2. Análisis crítico del nuevo Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.**

En términos generales podemos afirmar que la Ley N° 20.630 introdujo modificaciones que no cambian el sistema tributario sino que consisten en una serie de ajustes que no buscan mejorar graves falencias que presentan como la inequidad, regresividad, serios defectos en la distribución del ingreso y por último el serio desbalance que existe entre en los incentivos legales y controles fiscales entre la empresa privada y sus dueños en comparación con los trabajadores dependientes e independientes<sup>204</sup>.

En lo que respecta al EP, señalamos en apartados anteriores que la Ley N° 20.630 ha resultado positiva las modificaciones tendientes a una mayor y mejor regulación en éste ámbito, resaltando positivamente la incorporación de la teoría de la separación funcional EP-matriz establecida por la OECD, como asimismo, la nueva atribución de beneficios y gastos para determinar la renta y la indicación clara sobre los regímenes de contabilidad.

Sin embargo, las modificaciones efectuadas son insuficientes y algunas incluso erradas, lo que afecta sistemáticamente el desarrollo del EP de conformidad a las leyes chilenas, según lo establecido con la doctrina internacional aceptada. En este sentido, nuestra legislación presente las siguientes faltas<sup>205</sup>:

- a. El nuevo Art. 38 LIR no contempla una definición general EP, tal como se presenta en los diversos Modelos de CDI (salvo el modelo Pacto Andino) como en los Convenios

---

<sup>203</sup> El régimen de contabilidad no se encontraba claramente definido. Esto se manifestó en el Ord. N° 2.530 de 13.07.1994 daba la posibilidad a un inversionista extranjero que calificaba en el Art. 58 N° 1 LIR llevar contabilidad simplificada si cumplía los supuestos del Art. 68 CT.

<sup>204</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. Op. Cit, p. 3.

<sup>205</sup> Idem.

mismos<sup>206</sup>. Lo anterior significa una falencia grave en nuestra legislación pues la jurisprudencia administrativa ha emitido diversas resoluciones sobre su tratamiento tanto en la LIR<sup>207</sup> y en los CDI<sup>208</sup>, mostrando criterios confusos y erráticos que carecen de sentido práctico.

- b.** En este sentido, el nuevo artículo tampoco hace mención sobre el tratamiento que debe tener el EP establecido de acuerdo de las reglas de un CDI ni como éste se adecúa de conformidad al derecho doméstico. Lo anterior implica un vacío jurídico grave que puede implicar un grave daño a las arcas fiscales.
- c.** El Inc. 1° del Art. 38 señala que para determinar los resultados atribuibles al EP se considerarán los bienes asignados éste o los que haya utilizado en sus operaciones en el país. Este precepto resulta ser defectuoso en un doble sentido; en primer lugar porque implica un regla que exagera el principio de la tributación de la fuente en desmedro del principio de la tributación de la residencia, el cual es recomendado por la OECD<sup>209</sup>; en segundo lugar, puede llegar a resultar altamente compleja el cálculo y fiscalización de los bienes que participen en la determinación de la renta.
- d.** Respecto a los bienes utilizados por el EP, resulta importante distinguir diversas situaciones mediante una especificación de qué tipo de bienes y a qué título se utilizan, ya que la mera utilización de un bien no es determinante para atribuir ingresos.
- e.** El Inc. 2° que incorpora la presente modificación hace una remisión al Art. 35 LIR (presunción de renta mínima imponible) cuya redacción hace compleja su aplicación, pues no establece claramente que norma prima en caso de duda sobre la determinación de la renta imponible (concurso normativo).

<sup>206</sup> Esta lista incluye los ejemplos que señala el nuevo Art. 58 LIR.

<sup>207</sup> Recordemos las definiciones de los Ord. N° 303 de 28.01.1998, 2.205 de 05.06.2000 y 1.646 de 08.05.2009 en contraposición a los Ord. N° 1.599 de 18.06.1998, 4.053 de 20.10.2000 y 1.748 de 17.05.2005 que demuestran definiciones encontradas sobre el EP, ya que estas últimas las hacen extensibles a las oficinas de representación que desarrollan actividades exclusivamente preparatorias al giro del negocio y no reportan ingresos algunos.

<sup>208</sup> En este sentido, el Oficio N° 2890 de 04.08.2005 señaló que para que Chile pudiese aplicar sus potestades fiscales respecto de un EP constituido bajo un CDI, era necesario analizar si éste constituía también un EP de de aquellos señalados en el Art. 58 N° 1 LIR, supeditando la existencia y posterior tributación del EP, bajo el derecho doméstico. Sin embargo, esta caracterización no fue seguida por el Ord. N° 3.397 de 14.02.2007, señalando que el EP constituido bajo un CDI sólo debe cumplir con los requisitos administrativos del EP del Art. anteriormente indicado. En cuanto a su tributación también se presentan diferencias, mientras los oficios anteriores establecen el tratamiento tributario del Art. 58 N° 1, Los Ord. N° 2.438 de 28.12.2010 y 614 de 14.03.2011, relativizan lo anterior señalando que el régimen de tributación dependería de la elección del contribuyente.

<sup>209</sup> En términos sencillos, el principio de la establece que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta sobre los ingresos generados en él. De esta manera, cada ingreso sería gravado una sola vez a la tasa de impuesto del país fuente del ingreso. Desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción. Sin embargo, la ampliación desmedida del principio de la fuente puede afectar el intercambio comercial y la inversión extranjera, pues el gravamen perdería su carácter de neutralidad para el inversor a la hora de tomar decisiones económicas.

- f. Respecto al punto anterior, El nuevo Art. 38 establece un cálculo para determinar la renta efectiva en base a reglas de proporcionalización, algo insólito y contrario a lo recomendado por la OECD<sup>210</sup>.
- g. El inciso final versa a propósito de reorganizaciones empresariales territoriales y extraterritoriales en las que puede ser parte un EP. Si bien este inciso refleja un avance respecto del tratamiento de reorganizaciones empresariales en el EP, resulta algo ajeno al artículo en comento, lo que manifiesta la necesidad de que en la LIR se trate estos tópicos en un solo título especial.
- h. Por último, la reforma establecida por la Ley N° 20.630 no estableció reglas sobre formas de reconocimiento del EP y nuevo registro de éstos. En la actualidad, el reconocimiento de los EP el día de hoy consiste en la legalización en el consulado chileno de los documentos legales, estatutos y certificado de vigencia y traducción oficial, lo que tarda mucho tiempo para su registro final en el Conservador de Bienes Raíces y su publicación en el Diario Oficial. Esto, sin contar con el trámite de obtención de RUT e iniciación de actividades que deben ser realizados por un mandatario con residencia en Chile, con poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante el SII y para ser notificados por éste a nombre de la sociedad<sup>211</sup>. Todo esto favorece para que los EP para eludan o evadan impuestos en el tiempo intermedio hasta su reconocimiento, afectando considerablemente las potestades fiscales del país.

#### **4.3.3. Implicancias de la configuración del Establecimiento Permanente bajo el Derecho Doméstico.**

La configuración del EP en la legislación doméstica trae una serie de consecuencias, tanto administrativas como tributarias, las que deben ser cumplidas a cabalidad por el contribuyente extranjero de conformidad a la legislación tributaria. Entre sus consecuencias principales destacamos:

---

<sup>210</sup> La proporcionalización o prorrateo ha sido rechazada por los países miembros de la OECD dada su enorme complejidad en su aplicación, ya que se requiere un gran consenso para establecer una fórmula única. Incluso, en la eventualidad de llegar a un acuerdo sobre una fórmula estándar, se generarían disconformidades ya que cada país puede querer enfatizar o incluir diferentes factores en la fórmula basada en las actividades o factores que predominan en su jurisdicción. OECD.2010. Review of Comparability and of Profits Methods: Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administration, pp. 8-10.

<sup>211</sup> Circular N° 31 de 01.06.2007. Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT). 2012. Informe Reforma Tributaria, s/p.

- a. La entidad calificada como EP de conformidad a la ley doméstica, no es catalogada como residente, por lo que tributa de conformidad a los Arts. 10, 20 N° 1, 2, 3, 4, 5; 38 y 58 N° 1 LIR<sup>212</sup>.
- b. Dicha entidad sería un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría (20%), obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa<sup>213</sup>. Para el cálculo del impuesto corporativo, se considerará las rentas de fuente chilena y de fuente extranjera que obtenga en el país, derivadas de bienes situados en Chile o en el extranjero<sup>214</sup>. De acuerdo con la nueva redacción del Art. 38 LIR, tanto los gastos asociados a las rentas de fuente chilena como extranjera pueden computarse en su Renta Líquida Imponible (RLI), sin considerarse gastos rechazados de según los establecido en los Arts. 21 y 33 N° 1 LIR<sup>215</sup>.
- c. Asimismo, debería pagar un Impuesto Adicional con tasa de 35% sobre todas las rentas de fuente chilena retiradas o remesadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo con derecho a rebajar como crédito el Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a tales rentas (Art. 58 N° 1 y Art 14 letra A N° 1 LIR).
- d. Los retiros de utilidades tributables podrán acogerse al mecanismo de reinversión de utilidades que establece el Art. 14 letra A en relación con el Art. 74 N° 4 LIR.
- e. Dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias mensuales que afectan a los contribuyentes de Primera Categoría en general (PPM, por ejemplo).
- f. De acuerdo a lo establecido en el Art. 66 del Código Tributario (CT), debe inscribirse en el Rol Único Tributario (RUT) y dar aviso de inicio de actividades.

---

<sup>212</sup> Art. 58 LIR: Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos: N° 1: Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59°. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos

<sup>213</sup> Régimen de Tributación según Renta Efectiva (Art. 34 N° 2 LIR): Se aplica a sociedades anónimas, en comandita por acciones y a los productores mineros que tengan ventas anuales superiores a 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o cuyas ventas anuales cualquiera sea el mineral, excedan de 2.000 Unidades Tributarias Anuales (UTA); y contribuyentes mineros de otros grupos que opten por tributar según renta efectiva.

<sup>214</sup> De acuerdo con antiguas resoluciones del SII, se consideran rentas de fuente extranjera los dividendos de acciones emitidas por sociedades anónimas constituidas en el extranjero y aquellas que remuneran servicios prestados totalmente en el extranjero (Ord. N° 2.556 de 08.06.2004). Asimismo lo serían los intereses por depósitos de dinero en el exterior y las actividades desarrolladas en el extranjero.

<sup>215</sup> Cabe tener presente, que en los casos de existir gastos comunes entre actividades gravadas y exentas, para deducir gastos en su RLI debe realizarse un ejercicio de proporcionalización.

- g.** De conformidad a lo establecido en la Circular N° 31 de 01.06.2007, los trámites de obtención RUT e iniciación de actividades, deben ser realizadas por medio de uno o más representantes o mandatarios con residencia en el país, exhibiendo el documento que los acredite como tal (contratos, decretos, etc.).
- h.** En relación a lo anterior debe efectuar Declaración de Iniciación de Actividades y Término de Giro (Art. 68 CT).
- i.** De acuerdo con el nuevo Art. 38 LIR, debe declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa.
- j.** Debe llevar Registro de RLI y Fondo de Utilidades Tributables (FUT).
- k.** Deberá efectuar retenciones de impuestos conforme a lo dispuesto en el Art. 74 N° 4 LIR.
- l.** Por último, podrá estar afecto a reorganizaciones empresariales<sup>216</sup>.

Además, si el EP se configura a propósito de la exploración y extracción de RRMM debe cumplir con las siguientes obligaciones tributarias:

- a.** Pago de Patente Municipal: de acuerdo con el Decreto N° 2.385 de 1996 que fija en reglamento sobre Rentas Municipales, señala en su Art. 23 que quedarán gravadas con el impuesto municipal “las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de maderas, labores de separación de escorias, molindas concentración de minerales, y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los productores, en locales, puestos, kioscos o en cualquiera otra forma que permita su expendio también directamente al público o a cualquier comprador en general, no obstante que se realice en el mismo predio, paraje o lugar de donde se extraen, y aunque constituyan actos de comercio los que se ejecuten para efectuar ese expendio directo”.
- b.** Pago de Patente Minera: respecto de éste último punto se encuentra regulado en el Inc. 6° Art. 19 N° 24 CPR, Art. 12 LOCM y en el Título X del CM (“Del amparo, extinción y

<sup>216</sup> Antes de la reforma instaurada por la Ley N° 20.630, esto sólo está regulado mediante oficios: Ord. N° 253 de 03.02.1997 y 3.532 de 20.12.1996.

caducidad de las concesiones mineras”<sup>217</sup> y se traduce en el pago anual y anticipado al Estado una cantidad de dinero que la ley fija de conformidad a la clase de sustancias, naturaleza de los derechos mineros y la extensión territorial que éstos comprenden. El pago de la patente es proporcional a las hectáreas comprendidas por concesión, sistema que es adoptado principalmente por países en vías de desarrollo que no cuentan con tecnología e innovación pero si suficientes en RRMM. Esta obligación comienza al solicitarse la sentencia constitutiva de exploración, o al solicitarse la mensura de la pertenencia (Arts. 55, 59 y 144 CM).

- c. Impuesto Específico a la Actividad Minera: de acuerdo al Art. 64 bis y siguientes de la LIR, este impuesto grava las ventas de productos<sup>218</sup> realizadas por el explotador minero<sup>219</sup> con una tasa variable del 0% al 14% en proporción a las ventas netas anuales<sup>220</sup>. De esta forma, el obligado al pago es aquél contribuyente que extrae las mencionadas sustancias concesibles y obtenga rentas y beneficios por ella. Los beneficios económicos obtenidos por la venta de productos minerales sólo es posible realizarla mediante la tramitación previa de concesiones de explotación de recursos, por lo que este impuesto le resulta aplicable al EP sólo en la medida que éste se dedique exclusivamente a la explotación de RRMM.

#### **4.3.4. Establecimiento Permanente y Renta Presunta.**

El Art. 34 LIR regula la tributación mediante renta presunta aplicable a la minería. A este respecto señala que este régimen se aplica a aquellos mineros considerados de mediana importancia. Se entiende por mineros de pequeña importancia a los siguientes contribuyentes:

- a. Mineros que no tengan el carácter de mineros artesanales señalado en el Art. 22 N° 1 LIR.

---

<sup>217</sup> Cabe considerar también la Ley N° 19.719 de 27.03.2001 la cual establece una patente especial para pequeños mineros y mineros artesanales y establece condonaciones respecto de recargos legales y concede facilidades de pago a condonaciones atrasadas.

<sup>218</sup> Producto minero: la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre (Art. 64 bis LIR).

<sup>219</sup> Explotador minero: toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren (Art. 64 bis LIR).

<sup>220</sup> Venta: todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero (Art. 64 bis LIR).



- b. Mineros que no sean sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones que quedan afectos al Impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa.
- c. Contribuyentes que posean o exploten yacimientos cuyas ventas no excedan 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso o cuyas ventas no excedan las 2.000 Unidades Tributarias Anuales (UTA), caso en el cual estos contribuyentes también quedan afectos al Impuesto de Primera categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa. Para determinar si un contribuyente excede los límites antes mencionados deben sumarse las ventas con los que esté relacionado de acuerdo con las reglas del Art. 20 N° 1 letra b) LIR.

En caso de declarar bajo este régimen, se presume de derecho que la RLI de su actividad minera, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de minas explotadas por el mismo mineros, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros una escala que varía entre el 4 y el 20% y en el caso del cobre se establece del siguiente modo:

**TABLA 4:** Escala de Tributación Renta Presunta de Actividad Minera.

<b>Tasa</b>	<b>Hecho Gravado</b>
4%	Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 272,70 centavos de dólar.
6%	Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 272,70 centavos de dólar y no sobrepasa de 289,26 centavos de dólar.
10%	Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 289,26 centavos de b) dólar y no sobrepasa de 330,56 centavos de dólar
15%	Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 330,56 centavos de dólar y no sobrepasa de 371,94 centavos de dólar.
20%	Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 371,94 centavos de dólar.

**Fuente:** elaboración personal (2013).

Respecto del oro y la plata, el SII previo informe del Ministerio de Minería determinará la equivalencia que corresponda, a fin de hacer aplicables la escala antes expuesta a la venta de dichos minerales. Respecto de otros productos minera sin contenido de oro, plata y cobre, se presume que la RLI es de un 6% del valor de venta de ellos.

A partir de la dictación de la Ley N° 18.985 de 1990 se modificó considerablemente el régimen de renta presunta cuya explicación técnica fue plasmada en la Circular N° 58 de 19.11.1990. En la mencionada circular se estableció la prohibición expresa al EP de acogerse a los regímenes de

rentas presuntas que establece la LIR para la determinación de sus impuestos anuales. Su fundamento era lo dispuesto en el antiguo Art. 38 LIR que señalaba que las rentas de fuente chilena debían ser determinadas de conformidad a los resultados reales obtenidos en su gestión en el país. Por lo tanto, estos contribuyentes deben determinar su base imponible mediante contabilidad completa según las rentas efectivas, haciendo sinónimos ambos términos (renta efectiva = resultados reales).

Sin embargo, la nueva redacción del Art. 38 LIR elimina la mención “resultados reales” y establece que la RLI del EP se determinará sobre la “base de los resultados obtenidos en el país y en el exterior que les sean atribuibles” considerando solo aquellas rentas originadas por “actividades desarrolladas por éste (EP) o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él”. Asimismo, el SII hasta la fecha no ha emitido ninguna resolución que señale hasta la fecha que clarifique el los regímenes tributarios compatibles con el EP establecido con la reforma planteada por la Ley N° 20.630.

Lo anterior, deja planteada la posibilidad para que un EP establecido bajo las reglas de un CDI pueda acogerse al régimen de renta presunta a partir de la cláusula de no discriminación establecida en los CDI, teniendo como correlato otras empresas que tributen dentro del sector minero bajo el presente régimen. Lo anterior puede desencadenar que empresas vinculadas a rubro minero queden sujetos al pago de impuesto bajo este régimen logrando significativos ahorros tributarios, mediante su aprovechamiento o mediante la creación de estructuras amparadas legalmente, generando un campo para la elusión tributaria.

La falta de regulación sobre los límites respecto a la utilización de los regímenes de renta presunta puede ser utilizada por personas extranjeras que en virtud de un CDI, aprovechándose del mencionado régimen de tributación a fin de aminorar su carga tributaria a costa la de las reglas del EP en Chile, viéndose comprometidas totalmente las reglas de atribución fiscal del país.

#### **4.3.5. Situación de entidades que no constituyen Establecimiento Permanente.**

Resuelto el punto de la tributación del EP constituido bajo las reglas del derecho doméstico, queda pendiente la siguiente interrogante, ¿Cuál es la situación tributaria de aquellas entidades que no constituyen EP? La pregunta se encuentra totalmente planteada y tanto en la legislación doméstica como en resoluciones administrativas del SII no se ha dado una respuesta a este punto que permita desarrollar un tratamiento específico a mencionadas entidades.

No obstante lo anterior, a partir del trabajo académico, se ha podido establecer que el “No EP” presenta las siguientes características<sup>221</sup>:

- a. De acuerdo al Art. 17 CT y 25 y ss. del Código de Comercio, dicha entidad debe llevar libros de contabilidad para registrar sus actividades.
- b. Para efectos tributarios no es considerado Residente.
- c. Al no desarrollar actividades gravadas con Impuesto de Primera Categoría, toda vez que no constituye un EP a la luz de un CDI y no genera beneficios empresariales de acuerdo a los mencionado en el Art. 7 de los CDI vigentes y suscritos no vigentes por Chile.
- d. No tienen la obligación de hacer declaración anual de Impuestos exigido en el Art. 65 LIR en relación al Art. 58 N° 1 LIR.
- e. Los gastos de la entidad que no constituye EP no se computan en Chile, así como los reembolsos por gastos realizados por dicha entidad.
- f. Los pagos efectuados al exterior desde esta entidad a la Matriz no se gravan en Chile, pues no constituyen beneficios empresariales a la luz de lo dispuesto en el Art. 7 de los CDI vigentes y suscritos no vigentes en Chile.
- g. Por último, los pagos efectuados desde Chile por esta entidad a terceros, genera obligaciones de retención de acuerdo a los establecido en el Art. 74 N° 4 LIR. Para ello, deberán llevar un registro especial como lo menciona el Art. 77 LIR y presentar informe sobre estos antes del 15 de marzo de cada año, como lo menciona el Art. 101 LIR.

#### **4.4. Relación entre los conceptos de Establecimiento Permanente en la legislación doméstica y en los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.**

Un asunto importante de analizar es como se realiza la interfase entre el derecho tributario doméstico y el derecho tributario internacional de los CDI a propósito de la constitución de un EP, así como también su régimen de tributación. Sin embargo, en la actualidad la ley N° 20.630 no realizó innovación alguna respecto de éste punto, dejando la interrogante abierta sobre cómo

---

<sup>221</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. Charla Técnica sobre Reforma Fiscal. En: Charlas ICHDT, Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT): 2012. pp. s/p.

califican los EP de CDI en la legislación doméstica. A este punto, cabe agregar que el SII no ha emitido ningún dictamen sobre la interpretación de la “lista positiva” del EP establecida en el Modelo OECD, así como tampoco en los diversos CDI suscritos por Chile, por lo que no existe una noción de EP a partir del Art. 5 (2) f en relación a los RRMM.

En lo que respecta a la adecuación del EP en Chile en términos generales, la jurisprudencia administrativa del SII ha emitido diversos oficios que demuestran la poca claridad sobre el concepto de EP, tanto respecto de la legislación doméstica como de los CDI. El Ord. N° 2.890 de 04.08.2005 fue el primer dictamen emitido por el SII que incorpora elementos de doctrina tributaria internacional de los CDI. Señalo el presente oficio que los CDI asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de sus rentas.

En este contexto, indicó que para que un EP constituido bajo el amparo de un CDI tribute de conformidad al derecho doméstico “es necesario establecer si la presencia en Chile de la empresa origina o no un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el Art. 58 N° 1 de la Ley de la Renta”. En este contexto señala que un EP “queda sujeto a la obligación de obtener RUT, presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos de Primera Categoría y Adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y a las demás obligaciones e impuestos establecidos por la legislación tributaria de nuestro país”.

Sin embargo, criterio se ve modificado en el Ord. N° 3.397 de 14.12.2007. El presente dictamen, señaló en su oportunidad que en el caso de que una empresa configure un EP de acuerdo a un CDI, esta “debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al artículo 58 N° 1, entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta, esto es, rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta, quedando sujeto al pago de impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derechos en caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado”. El criterio anteriormente señalado no incluye el requisito señalado en el oficio emitido con anterioridad por el SII pues no exige como requisito para la tributación del EP establecido de acuerdo con las normas del CDI que éste sea caracterizado como aquellos establecidos en el Art. 58 N° LIR.

Más oscura aún resulta ser la explicación del Ord. N° 2.348 de 28.12.2010. El dictamen explica de un modo poco claro la interfase entre el CDI y la legislación doméstica respecto del tratamiento tributario del EP. Señala que el EP de servicios constituidos de conformidad al CDI Chile - Suiza tributará de conformidad al N° 2 del Art. 59 o 60 LIR, dependiendo si éstos pueden ser calificarse como trabajos de ingeniería o técnicos. Sin embargo, por aplicación del CDI, el recurrente tiene un derecho a tributar sobre su renta neta. Para hacer efectivo dicho derecho, el contribuyente tiene que cumplir con los trámites administrativos que implican el Art. 58 N° 1 LIR en los términos ya

señalados por los oficios anteriores. De esta forma, relativiza el régimen de tributación aplicable a los EP, dejándolo a opción del contribuyente. Esta misma situación plantea el Ord. N° 614 de 14.03.2011, respecto a las rentas obtenidas por un agente dependiente<sup>222</sup>.

A partir de lo señalado anteriormente, se ha desarrollado una doctrina tributaria que resulta ser confusa en su comprensión. Señala Alberto Cuevas Ozimica que "(...) determinada la existencia de un EP en Chile de acuerdo con el convenio respectivo, en principio, la renta se gravará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación de que se trate, conforme a lo dispuesto por los artículos 59 y 60 LIR. Sin embargo, dado que esas disposiciones no contemplan la posibilidad de efectuar deducciones a las rentas o cantidades gravadas, si el contribuyente pretende invocar los derechos que le confieren los convenios para deducir gastos, deberá acogerse a lo dispuesto por el artículo 58 N° 1 LIR, y a las demás disposiciones de la legislación doméstica que reglan la tributación de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que tengan en el país cualquiera clase de EP (...)"<sup>223</sup>.

Es evidente la falta de coherencia interna sobre la comprensión del EP establecidos en los CDI y su adecuación en el derecho doméstico. La falta de regulación y de criterios autorizados ha provocado soluciones poco claras respecto a la interfase necesaria del EP. Las respuestas dadas tanto por el SII como por la doctrina son completamente insuficientes, ya que no fijan claramente cuál es la caracterización del EP como tampoco su régimen de tributación. Resulta necesario entonces, señalar nuevos criterios para delimitar el alcance del EP de los CDI en nuestra legislación interna.

#### **4.5. Efectos prácticos del nuevo Artículo 38 en virtud de la cláusula 5 (2) f de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.**

Sin duda un aspecto a considerar es el vínculo que se origina a partir de la nueva redacción del Art. 38 LIR y el Art. 5 (2) f de los CDI suscritos por Chile.

De acuerdo a los CDI suscritos por Chile y que siguen los principios establecidos por la OECD, el principio de constitución del EP en el caso de extracción de RRMM está dado por los Arts. 5 (1) y 5 (2) f. En este sentido y de acuerdo a la definición general establecida en los CDI suscritos por Chile, el EP es aquel "lugar fijo de negocios mediante cual una empresa realiza todo o parte de su actividad". A renglón seguido la lista positiva de EP, nos señala que un EP comprende en especial

---

<sup>222</sup> Señala el presente oficio que los beneficios obtenidos por la empresa a través del agente, quedarán sujetos al Impuesto Adicional del Art. 60 LIR Inc. 1° LIR. Sin embargo, dado que en virtud del CDI tiene derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta). Para que se haga efectivo tal derecho, debe cumplir con los trámites administrativos que rigen para los EP del Art. 58 N° 1 LIR.

<sup>223</sup> CUEVAS OZÍMICA, ALBERTO. 2011. Relación entre los conceptos de Establecimiento Permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la Legislación Chilena sobre el Impuesto a la Renta. Revista de Estudios Tributarios (3), pp. 143-144.

“las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o la explotación de recursos naturales”; teniendo presente la reserva planteada por Chile al Modelo OECD<sup>224</sup>.

Para una correcta adecuación normativa del EP de los CDI y su consecuente aplicación en el derecho doméstico, resulta importante que el nuevo Art. 38 LIR presente un tramado normativo que nos permita hacerlos aplicables a los CDI establecidos en los mencionados Convenios. Para ello conviene hacer un paralelo entre el Art. 5 (1) y (2) del Modelo OECD y el Art. 38 LIR:

<b>Art. 5 (1) OECD</b>	A efectos de este convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un <b><i>lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.</i></b>
<b>Art. 5 (2) OECD</b>	La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
<b>Art. 5 (2) f OECD</b>	las <b><i>minas</i></b> , los pozos de petróleo o gas, las <b><i>canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.</i></b>

<b>Art. 38 LIR</b>	La renta de las <b><i>agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile</i></b> , se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. (...)
--------------------	--

Una primera aproximación definicional en nuestra LIR, está contenida en la primera frase del Art 38 que señala “La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile...”. Podemos concluir que la LIR define EP de modo totalmente referencial y de modo ejemplar haciendo sinónimos de EP las agencias, sucursales, oficinas, agentes y representantes, sin establecer una definición general (considerando lo que dispone el Art. 58 LIR, que ensancha los ejemplos del EP).

Sin embargo, esta aproximación desarrollada por el Art. 38 LIR resulta ser del todo defectuosa e incompleta, comprometiendo gravemente las arcas fiscales dado los siguientes argumentos:

- a. La carencia de una definición legal, general y comprensiva no permite realizar una caracterización adecuada del EP, tanto para la legislación doméstica, como para la adecuación normativa a partir del EP establecidos en los CDI.
- b. La lista ejemplar de entidades caracterizadas por la LIR resulta ser totalmente ajena y distinta a los establecidos en los distintos CDI suscritos y ratificados por Chile, lo que hace que el Art. 5 (2) f pueda carecer de efectos prácticos por no presentar una adecuada caracterización en el derecho doméstico.

<sup>224</sup> Canada and Chile reserve the right in subparagraph 2 f) to replace the words “of extraction” with the words “relating to the exploration for or the exploitation”. OECD Commentary. 2010. Reservations on the Article 5, paragraph 2, N° 55.

- c. Las falencias anteriores han procurado ser resueltas mediante oficios emitidos por el SII que en la definición del derecho doméstico, han resultado ser del todo confuso, pues las definiciones señaladas muestran total desconocimiento de los elementos que debe tener un EP (Situs, Locus, Temporalidad, Accesoriedad, Derecho de Uso y Actividad Económico – Comercial).
- d. Asimismo, se desconoce totalmente el tratamiento administrativo y tributario que debiese tener el EP constituido bajo las reglas del CDI.
- e. Por lo tanto, no existe regulación sobre los efectos de la entidad que no constituye EP tanto en el derecho doméstico como a la luz de los CDI.

En lo que respecta a la atribución de beneficios que podemos apreciar serios convenientes en relación al Art. 7 OECD. Si bien el Art. 38 LIR logra un avance al especificar de mejor forma la tributación de la renta se presentan desviaciones respecto a la OECD que se ven plasmado de la siguiente forma:

<b>Art. 7 (1) OECD</b>	Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante 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. <b><i>Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 podrá someterse a imposición en ese otro Estado.</i></b>
<b>Art. 7 (2) OECD</b>	A los efectos del presente artículo y en el artículo [23 A] [23B], los beneficios que se atribuyen en cada Estado Contratante al establecimiento permanente se refiere el párrafo 1 <b><i>son los beneficios que se podría esperar de hacer, en particular en sus relaciones con otras partes de la empresa, si se tratara de una empresa independiente y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente ya través de la otras partes de la empresa.</i></b>

<b>Art. 38 LIR</b>	La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará <b><i>sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él (...).</i></b> Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, <b><i>considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz,</i></b> tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros
------------------------	--

independientes.
-----------------

En nuestro derecho doméstico, los beneficios empresariales del EP serían caracterizados como renta atribuible la que se determinará “sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior”, asimismo estos resultados se determinará por “aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él”. Lo anterior resulta conflictivo en el último punto lo cual como señalamos anteriormente resulta exagerado en cuanto al principio de tributación de la fuente, provocando una fuerte distorsión en nuestro derecho doméstico.

Mayor complicación puede provocar el la utilización de bienes por el EP, pues la OECD señala que los activos en la generación de beneficios empresariales del EP, serán aquellos que sean de su “propiedad económica” (considerando que los bienes son siempre de la empresa matriz que los asigna); respecto de los activos tangibles, esta “propiedad económica” se determinará por el uso que haga el EP con fines de generar ganancias relativas al negocio<sup>225</sup>. El Art. 38 LIR no define bien esta caracterización pues no señala que tipo de bienes bajo y si bajo qué título se generan.

La Ley N° 20.630 ha cometido una serie de faltas que afectan completamente la caracterización y atribución de beneficios del EP de los CDI. En lo que respecta al EP de los RRMM, existe desconocimiento absoluto de cómo este debe ser configurado en nuestro ordenamiento jurídico debido a la falta de investigación académica, lo que a su vez se ve plasmado en la ausencia de tópicos internacionales en nuestra legislación tributaria.

#### **4.6. Tratamiento del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en la Legislación Comparada.**

##### **4.6.1. Consideraciones previas sobre el tratamiento del Establecimiento Permanente a Nivel Internacional.**

Sin duda alguna la pregunta sobre la existencia del EP, es un tema que está presente en todas las legislaciones del mundo. Es un concepto que está totalmente enraizado en el Derecho Internacional de los Tratados y tiene un tratamiento homogéneo a nivel mundial. De acuerdo al reporte realizado por Jacques Sasseville y Arvid Skaar, en el 63° Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), el tratamiento del EP a nivel de CDI tiene el siguiente alcance<sup>226</sup>:

---

<sup>225</sup> OECD.2010. Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishment. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administrations, pp.28-30.

<sup>226</sup> SASSEVILLE, JACQUES y SKAAR, ARVID A. Op. Cit., p. 22.



**TABLA 5:** Tratamiento Administrativo-Judicial del EP de los CDI a nivel mundial.

Países donde existe abundante guías administrativas y judiciales para la interpretación del EP de los CDI	Países donde existe algunas guías administrativas y judiciales para la interpretación del EP de los CDI	Países donde no existe guías administrativas y judiciales para la interpretación del EP de los CDI
Alemania Australia Austria Bélgica Canadá Dinamarca EEUU Francia Holanda India Noruega	Argentina Chile Corea de Sur España Finlandia Irlanda Israel Italia Luxemburgo México Polonia República Checa Reino Unido Rusia Sudáfrica Suecia Suiza Taiwán	Brasil Estonia Hungría Japón Perú Portugal Rumania Serbia Sri Lanka Uruguay Venezuela

**Fuente:** Asociación Fiscal Internacional (IFA), 2009.

En este sentido, el EP también tiene un alcance en el derecho doméstico a nivel mundial. La mayoría de los países tiene este concepto integrado en sus legislaciones, distinto del establecido en el Modelo OECD, o bien lo integran completamente en su legislación tributaria. Los conceptos internos de EP tienden a ser muy semejantes al establecido en los CDI, por lo que al momento de aplicarse en un país determinado, es inevitable que estos también sean analizados por las legislaciones domésticas, resoluciones administrativas y la jurisprudencia de los tribunales, logrando una simbiosis conceptual en la definición, alcance y tratamiento del EP. De esta forma, elementos de doctrina internacional amplían y definen los alcances del EP doméstico, como asimismo el EP establecido en los CDI es analizado e interpretado para su correcta aplicación en los diversos ordenamientos jurídicos mundiales<sup>227</sup>.

Respecto del tratamiento del Art. 5 (2) f, los autores pudieron constatar que la legislación y jurisprudencia de los países analizados están de acuerdo que respecto de los lugares de extracción de RRNN y RRMM en particular; es evidente que los ejemplos que apuntan a una actividad principal (extracción) y si dichas actividades se realizaron efectivamente a través de estos

<sup>227</sup> *Ibid.*, pp. 61-62.

lugares se constituye EP. Además, si se encuentran recursos y la extracción (producción) está iniciando, los lugares de la lista positiva puede constituir un EP<sup>228</sup>.

Asimismo, señala que se debe tener en consideración las actividades preparatorias o auxiliares que se contemplan en el Art. 5 (4) de de los CDI<sup>229</sup>, respecto de la extracción de RRMM con fines comerciales en relación a la extracción y exploración de recursos con fines personales. Respecto a esta última actividad, se ha considerado que constituyen actividades auxiliares o preparatorias por lo que no constituyen EP a la luz de los CDI inspirados bajo el Modelo OECD.

Por último, señalan los autores que la exploración llevada a cabo por terceras partes califica como una actividad principal (por la parte que realiza tal actividad, pero por supuesto no para la otra parte) lo que señala una nueva ampliación del supuesto de exploración como actividad constitutiva de EP.

#### 4.6.2. Canadá.

Una de las principales fuentes de Canadá para la correcta interpretación del EP de los CDI está determinado por la jurisprudencia y las resoluciones emitidas por la Agencia Fiscal de Canadá (*Canada Revenue Agency*, CRA), quienes a la hora de resolver conflictos o emitir dictámenes, dan una relevancia muy importante a los Comentarios al Modelo OECD. También son relevantes las Explicaciones Técnicas y los Protocolos existentes respecto del CDI vigente con EEUU, pero sólo respecto del ámbito de aplicación del mencionado CDI<sup>230</sup>.

En la actualidad, no existe jurisprudencia ni guías administrativas a propósito de la lista positiva de EP contemplada en el Modelo OECD. Sin embargo, existen resoluciones respecto de la definición general y sobre exploración de RRNN y RRMM que conviene analizar.

Respecto de la definición general de EP, tiene especial relevancia el caso *Sunbeam Corp. (Canada) Ltd. V. MNR*, caso que definió el EP con el fin de regular la asignación de ingresos cuando un contribuyente tenía un EP dentro y fuera de la provincia de Quebec<sup>231</sup>. De esta forma, el siguiente caso estableció lo siguiente:

- a. El término EP, incluye sucursales, **minas**, pozos petroleros, pozos, granjas, tierras madereras, fábricas, talleres, almacenes, oficinas, agencias o cualquier otro lugar fijo de negocios.

---

<sup>228</sup> *Ibid.*, p. 34.

<sup>229</sup> *Ibid.*, p. 44.

<sup>230</sup> CAMPBELL, COLIN y McDOWELL, TERRY. 2009. Canada Branch Report. *En*: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 169-171.

<sup>231</sup> *Ibid.*, pp. 172-176.

- b. Asimismo, el término EP implica un lugar fijo de negocios de la empresa consistente en un local de su propiedad que se mantenga estable en el tiempo, contrario a un criterio temporal o tentativo.

Este criterio, nacido de la jurisprudencia de los Tribunales de Canadá ha sido la base para comprender y aplicar el EP no solo a nivel local, sino que también a nivel de CDI. Lo anterior se ve reflejados en los casos *Fiebert v. MNR* (tratamiento tributario de la rentas atribuibles al EP en el CDI Canadá-USA de 1942), *Panther Oil & Grease Manufacturing Co. Of Canada v. MNR* (constitución del EP como lugar fijo de negocios en el marco del CDI Canadá-USA de 1980), casos en los cuales resolvieron la constitución del EP a partir de los señalado en sus CDI y los Comentarios del Modelo OECD, junto con la interpretación local del EP.

Lo señalado por la jurisprudencia canadiense, es reafirmado por el CRA, quien señala en su Boletín Interpretativo (IT-177R2) que un EP es un lugar fijo de negocios que puede consistir en un lugar, una planta de trabajo o **recursos naturales** que se use día a día en los negocios de la empresa. Lo anterior no implica que este lugar fijo deba permanecer por un largo tiempo o esté ubicada en una instalación permanente, porque una instalación u oficina de carácter temporal puede ser considerado un lugar fijo de negocios. Por lo tanto, podemos apreciar que la definición de EP desarrollada en la jurisprudencia canadiense, cumple con los requisitos básicos del EP establecido bajo el Modelo OECD (lugar de negocios, fijeza y desarrollo de actividades sustanciales).

Cabe tener presente, que Canadá al igual que Chile, formuló una reserva al Art. 5 (2) del Modelo OECD para incorporar los términos exploración y explotación de RRNN y RRMM en particular. Esto se debe al régimen de concesiones (*licenses*), permisos de exploración y reclamación de derechos (*stake claims*) para poder realizar actividades dentro del rubro minero que utilizan las provincias de este país.<sup>232</sup> A propósito de estas actividades, La jurisprudencia ha señalado en el caso *Canadian Pacific Ltd. v. The Queen* (a propósito de maquinarias utilizadas para exploración y explotación de RRMM) en el contexto del CDI Canadá – USA de 1942 que el mero uso de maquinarias para el transporte del material extraído no constituía un EP de conformidad a los términos establecidos en aquel CDI. En este contexto, la CRA manifestó su opinión (IT-177R2) señalando que una empresa no necesita maquinarias o equipos propios para se constituya un EP. Asimismo, señaló que la maquinaria o el equipo que es relevante para que constituya EP se determinará en parte por su tamaño, la cantidad y el valor y si contribuyen sustancialmente a los ingresos brutos que la empresa obtuvo en ese lugar de constitución.

Podemos afirmar que en el caso canadiense, operan dos conceptos de EP, el establecido por la jurisprudencia, y el establecido por los CDI. Sin embargo, dada las semejanzas en sus definiciones

---

<sup>232</sup> NATURAL RESOURCES CANADÁ (NRCAN). 2013. Mining Regulations [en línea] <<http://www.nrcan.gc.ca/minerals-metals/policy/legislation-regulations/3707>> [consulta: 27 de agosto de 2013].

y alcances, ambos conceptos llegan a entrecruzarse y complementarse mutuamente para la aplicación de EP de RRMM.

#### **4.6.3.Estados Unidos.**

Para la comprensión del EP de los CDI, EEUU se basa principalmente por resoluciones administrativas emitidas por la IRS, el Departamento del Tesoro (*Department of Treasury*) y casos jurisprudenciales. Asimismo, tiene gran relevancia los Comentarios al Modelo OECD respecto de cada CDI suscrito por este país.

La legislación tributaria estadounidense (*Internal Revenue Code IRC, paragraph 864 (c) (2)*) determina las personas no residentes en EEUU están sujeta a imposición por sus rentas de fuente nacional si estas son atribuibles a oficinas u otros lugar fijo de negocios que tenga el contribuyente en el país. Las interpretaciones que realizan las entidades administrativas respecto de este concepto, tienen un alcance muy similar al dispuesto en los Comentarios al Modelo OECD. Debido a que los términos y las interpretaciones son tan similares, la jurisprudencia estadounidense resulta válida para determinar la existencia de un EP<sup>233</sup>.

Para la constitución del EP en RRMM en general, la IRS ha seguido los parámetros establecidos por los Comentarios al Modelo OECD, señalando que éstas deben ser analizadas a partir de la definición general de EP del Art. 5 (1) OECD. De esta manera, resolvió que una compañía holandesa tenía un EP de acuerdo a las reglas generales en virtud de las operaciones realizadas por un buque perforador semisumergible que buscaba yacimientos petrolíferos (CGM 39373). Asimismo, para analizar su permanencia, estableció que el plazo de construcción de 12 meses establecido en el CDI EEUU - Holanda era aplicable al caso, ya que la naturaleza de la actividad era susceptible de ser enmarcada dentro de la cláusula de construcción. Cabe señalar que a propósito de la lista positiva de EP, esta no es una lista limitada, sino eminentemente ilustrativa. Por ende, aunque las actividades de exploración de Recursos realizadas con barcos perforadores no estén contempladas en el Art. 5 (2) f, esta constituye EP.

#### **4.6.4.Reino Unido.**

En su vasta red de CDI, Reino Unido acepta en la interpretación del EP los Comentarios al Modelo OECD como guía interpretativa. Señala en su Manual de Tributación Internacional

---

<sup>233</sup>ARNOLD, JOAN C. 2009. USA Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 667-669.

(*International Tax Manual, INTM N° 264050*) lo siguiente: “Gran parte de nuestra interpretación del tratado de EP se basa en el comentario al artículo 5 del Tratado Modelo de la OECD. Aunque los Comentarios no se han importado al derecho interno del Reino Unido, se ha aceptado las contribuciones en cuanto a su contenido, salvo en casos específicos en los que el Reino Unido ha puesto en el registro sea una observación o una reserva a una sección específica del Comentario (...)”.

Sin embargo, el año 2003 Reino Unido ha incorporado el concepto de EP en su derecho doméstico mediante la nueva Ley de Finanzas de 2003 (*Finance Act, FA*). En lo tocante al EP de Recursos Minerales, establece en la sección 148 lo siguiente:

(1)	Para los Propósitos de las Leyes de Renta una empresa tiene un establecimiento permanente si y si sólo si:
(a)	tiene un lugar fijo de negocios mediante el cual existe la empresa realiza toda o parte de su actividad, p
(b)	un agente que actúa en nombre de la empresa tiene y ejerce habitualmente su autoridad realice negocios en nombre de la empresa
(2)	Para estos propósitos, un “lugar fijo de negocios” incluye (sin perjuicio de lo general de la expresión:
(f)	<b>una instalación o estructura para la exploración de recursos naturales</b>
(g)	<b>una mina</b> , pozo de gas o petróleo, <b>una cantera</b> o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;

Establecido el EP en el derecho doméstico y su gran semejanza con el Modelo OECD, los Comentarios respectivo y las guías oficiales emitidas por la autoridades autorizadas, el Manual de Tributación Internacional y el Manual de Tributación Internacional de Ingresos y Aduanas de su Majestad (*International Tax Handbook of Her Majesty’s Revenue & Customs, ITC-HMRC*), son aplicables tanto para la configuración del EP doméstico como el EP de los CDI. Se puede apreciar entonces, un entrecruzamiento de contenidos respecto del concepto de EP<sup>234</sup>.

En lo que respecta al tratamiento del EP de los CDI de, las guías de la HMRC (INTM 266030), señala que para la aplicación correcta del EP de RRMM debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Debe existir geográficamente un lugar fijo de negocios.
- b. Este lugar de negocios debe ser fijo.
- c. Los negocios realizados por el no residente deben ser llevados a cabo a través del lugar fijo de negocios.

<sup>234</sup> FICHARDT, LIESL. 2009. UK Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g “Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?” Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 645-647.

Respecto a la lista positiva del EP que incluye los RRMM, la HRMC a través de la guía INTM 266110, ha entendido que los conceptos establecidos en el Art. 5 (2) no constituye una lista exhaustiva y que éstas no constituyen prima facie EP, sino que deben ser analizados a partir de lo dispuesto del párrafo 1 del artículo señalado. Si bien, la legislación doméstica del Reino Unido ya ha incorporado el concepto de EP, no ha existido guías y ni jurisprudencia respecto de su aplicación por lo que en este caso, se entiende también válido los Comentarios al Modelo OECD.

#### **4.6.5. Australia.**

El tratamiento del EP en el derecho australiano no es uniforme. Existen en la actualidad, tres regulaciones del EP, respecto de los CDI, en el Impuesto a la Renta (*Income Tax Assessment Act, ITA*) y a propósito de los impuestos a los bienes y servicios (*Good, and Services Tax Act, GSTA*). Si bien, existen semejanzas respecto a su definición, alcance y contenido (dado que la legislación del EP ha sido modelada en función de lo dispuesto por la OECD), se tratan por cuerda separada y los términos no se entrecruzan.

Respecto a la interpretación del EP de los CDI, los tribunales australianos utilizan las siguientes fuentes<sup>235</sup>:

- a. La Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT).
- b. El Modelo OECD con sus respectivos Comentarios.
- c. Los Protocolos y Comentarios técnicos que acompañan a los DTI.
- d. Las guías y resoluciones emitidas por la Oficina de Tributación de Australia (*Australian Taxation Office, ATO*).
- e. Manuales, libros o textos de doctrina extranjera.

En la legislación doméstica australiana, el concepto de EP se encuentra regulado tanto en la ITA como en la GSTA. Respecto al primer cuerpo normativo, define el EP a en los siguientes términos<sup>236</sup>:

---

<sup>235</sup> MAHARAJ, ANSHU Y McCORMACK, JOCK. 2009. Australia Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 83-87.

<sup>236</sup> Section 6 (1) ITAA36. En este caso, consideramos los apartados que pueden ser relevantes para los Recursos Minerales.

<b>Sección 6 (1)</b>	“Establecimiento permanente” en relación a una persona (incluyendo la Commonwealth, un Estado o autoridad de la Commonwealth o un Estado), significa un lugar a través del cual un persona lleva a cabo sus negocios y, sin limitar la generalidad de lo anterior, incluye:
<b>(b)</b>	un lugar donde la persona tiene, usa o ha <b>instalado equipos o máquinas substanciales</b> ,
<b>(c)</b>	un lugar donde la persona se dedica a un proyecto de construcción,

Se puede apreciar que la definición de EP según la OECD como “un lugar fijo de negocios” no aparece en el apartado anterior. No obstante, la ATO ha señalado que la palabra “fijo” no aparezca en la sección 6 (1) no es relevante al momento de calificar un lugar como EP<sup>237</sup>.

Asimismo, la GSTA define al EP de acuerdo a la legislación antes analizada a fin de determinar cuando una persona es obligada al pago de este impuesto. Señala a este respecto la sección 9-25(6) de dicho cuerpo normativo lo siguiente:

<b>Sección 9-25 (6)</b>	Una empresa lleva a cabo actividades de suministro en Australia, si la empresa se lleva a cabo a través de:
<b>(a)</b>	un establecimiento permanente (como se define en la sección 6 (1) de la Ley de Impuesto sobre la evaluación de 1936),
<b>(b)</b>	un lugar que sería un establecimiento permanente si el apartado (e), (f) o (g) de la definición anterior no se aplica.

Para determinar cuando las actividades de suministro estén relacionadas con el EP, la ATO ha establecido una serie de de criterios<sup>238</sup>, entre los que se consideran la capacidad para firmar contratos del EP, facultades para tomar decisiones, entre otros.

El tratamiento del EP en los CDI 's suscritos por Australia define el EP de acuerdo al Modelo OECD. Asimismo, su interpretación se ve considerablemente influencia por lo dispuesto en los Comentarios del respectivo instrumento.

Respecto a la definición general de EP, la ATO ha determinado en diversas resoluciones (*Tax Determination, TD*), que el EP debe contener los siguientes elementos<sup>239</sup>:

- a. Debe existir un lugar de negocios.
- b. Este lugar debe ser fijo (en términos de locación física y criterios temporales)
- c. Los negocios realizados por la empresas deben ser llevados a través del este lugar fijo.

<sup>237</sup> TR 2002/5.

<sup>238</sup> GSTR 2000/31

<sup>239</sup> TD 2002/2, 2005/2, 2005/289.

Si bien estas resoluciones son de orden administrativas y no tienen fuerza de ley, los tribunales australianos los han aceptado como criterios oficiales de interpretación. Como prueba de ello, estos criterios han sido utilizados en la jurisprudencia relativa a la DTI<sup>240</sup>.

En lo relativo al tratamiento de los RRNN y RRMM en particular, los CDI suscritos por Australia han seguido el mismo diseño planteado por el Modelo OECD. La ATO en la TD 2005/2 ha señalado lo siguiente: “Los Arts. 5 (2) de los DTI australianos contiene una lista de ejemplos las cuales pueden ser constitutivas de establecimiento permanente tales como, lugares de administración, oficinas, sucursales, fábricas, talleres, propiedades agrícolas, de pastoreo o forestales, etc. (...)”. Este criterio se ve ratificado en algunos Protocolos y Anexos (*Explanatory Memorandum, EM*) en los cuales señala: “En el párrafo 2 de este artículo está subordinado al párrafo 1, los ejemplos mencionados sólo constituyen establecimiento permanente si la definición primaria en el párrafo 1 se cumple”<sup>241</sup>.

Un aspecto importante que conviene analizar es la cláusula de equipos sustanciales en relación con la actividad minera. Esta cláusula se encuentra presente en la mayoría de los CDI suscritos por Australia la cual se inserta a propósito de la exploración y explotación de RRNN y RRMM<sup>242</sup>. La ATO (TR 2007/10) ha señalado que un equipo sea “sustancial” es algo que se ve según la particularidad de cada caso, asimismo, en concordancia con el Art. 5 del Modelo OECD, señala que estos equipos necesitan siempre una presencia física en Australia por un período de tiempo superior a 12 meses (sin considerar interrupciones de corto tiempo). De esta manera, en el caso *McDermott Industries (Austria) Pty Ltd. V. FCT*, la jurisprudencia ha señalado que las plataformas petrolíferas flotantes son un buen ejemplo de equipo sustancial, debiendo éste considerarse como EP como en el lugar donde la plataforma esté ubicada y es utilizada.

---

<sup>240</sup> *McDermott Industries (Austria) Pty Ltd. V. FCT, Thiel v. FC of T v. Lamesa Holdingd BV y Virgin Holdings v. Commissioner of Taxation.*

<sup>241</sup> Esto se ve reflejado en los CDI con Japón, Francia, Finlandia y Reino Unido.

<sup>242</sup> Esta cláusula se ve reflejada del CDI Chile-Australia. El Art. 5(4) del mencionado Convenio señala: No obstante las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante: (b) desarrolle actividades en el otro Estado (incluyendo la operación de equipo grande o valioso) en la exploración o explotación de recursos naturales situados en ese otro Estado por un período o períodos que en total excedan 90 días dentro de un período cualquiera de doce meses; o (c) opere equipo grande o valioso en ese otro Estado (incluyendo lo dispuesto en el subpárrafo b)) por un período o períodos que en total excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, tales actividades se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente que la empresa tiene en ese otro Estado, a menos que las actividades estén limitadas a aquellas mencionadas en el párrafo 6 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.



#### 4.6.6.Experiencia de Países Latinoamericanos.

##### 4.6.6.1. Brasil.

El tratamiento del EP en los CDI en Brasil ha sido particularmente exiguo. En la actualidad no existen guías judiciales o administrativas que nos permitan comprender la configuración del EP de RRMM en relación con sus reglas básicas y su aplicación lo que hace complejo su estudio sistemático. De acuerdo con De Souza Carvalho<sup>243</sup>, la falta de interés en el tratamiento del EP se debe a los siguientes motivos:

- a. Brasil ha optado por una utilización extrema del principio de la fuente, gravando a los no residentes en su ingreso bruto procedente de Brasil independientemente de la presencia de un EP: el momento en que las autoridades fiscales brasileñas adoptaron imposición en la fuente de una manera extrema fue a partir de la Ordenanza (*Ato Declaratório Normativo*) emitida por la Oficina de Impuestos de Brasil (*Coordenação-Geral do Sistema de Tributação o COSIT*) N° 1 de 05.01.2000 que estableció los ingresos de no residentes de fuente brasileña será calificada dentro de la cláusula “otras rentas” de los CDI y no como beneficios empresariales (Art. 7 OECD), con el fin de aumentar la recaudación de impuestos en Brasil. Lo anterior, tiene como consecuencia la reducción del potencial de los estudios de campo que rodean la interpretación del concepto del EP.
- b. Además, esto se debe a la imposibilidad de acoger el concepto de EP en el derecho doméstico, ya que actualmente sólo algunas disposiciones de la normativa fiscal de ingresos tiene una conexión con el concepto de EP: sólo existe menciones del EP en la Decreto N° 3000 de 26.03.1999<sup>244</sup>, como asimismo en leyes relativas al Impuestos a las Ventas y Servicio de Brasil (*Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, Lei complementar N° 116/03 de 31.07.2003*)<sup>245</sup>, las cuales resultan ser insuficientes para realizar una adecuada aplicación e interpretación del EP.

---

<sup>243</sup> DE SOUZA CARVALHO, ANDRÉ. 2009. Brazil Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g “Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?” Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 151-152.

<sup>244</sup> Art. 147: “Se consideran personas jurídicas, a efectos de la fracción I del artículo anterior: I - las personas jurídicas de derecho privado domiciliadas en el país, cualquiera que sea su finalidad, la nacionalidad o los participantes en la capital (Decreto-Ley N° 5.844, de 1943, art 27, Ley N° 4131, de 3 de septiembre de 1962, art. 42 y la Ley N° 6264 de 1975, artículo 1).; II - las sucursales, agencias u oficinas en el país de las personas jurídicas constituidas en el extranjero (Ley N° 3.470, de 1958, art 76, Ley N° 4.131 de 1962, artículo 42, y la Ley N° 6264 de 1975.. art 1).; III - principios domiciliadas en el exterior, en cuanto a los resultados de las operaciones realizadas por sus agentes o comisionados en el país (Ley N° 3.470 de 1958, artículo 76.)”.

<sup>245</sup> Art. 4: “Se considera establecimientos de representación, el lugar donde el contribuyente desarrolle la actividad de prestación de servicios, ya sea de forma permanente o temporal, y donde establezca la unidad económica o profesional,

Respecto a la estructura del EP en los CDI en tanto su definición general como la aplicación en RRMM, se ciñe estrictamente a la estructura del Modelo OECD. Sin embargo, la falta de guías administrativas y judiciales sobre este punto, asimismo como la falta de estudios académicos y doctrinarios, tienen como consecuencia la poca aplicación y tratamiento del EP.

#### 4.6.6.2. México.

México distingue en su tratamiento tributario un concepto interno y uno internacional del EP. Sin embargo, resulta evidente la semejanza existente entre ambos conceptos.

El Art. 2 de Ley sobre Impuesto a la Renta (LSIR) en su Art. 2 define el EP doméstico en los siguientes términos:

<b>Art. 2 Inc. 1°</b>	Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, <i>minas</i> , canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.
-----------------------	---

Resulta evidente a la luz de este análisis, que el tratamiento del EP es el mismo que desarrolla el Modelo OECD; el primer inciso de este artículo contempla casi íntegramente la definición contenida por el Art. 5 (1) y la lista positiva contemplada en el Art. 5 (2).

Respecto al EP de RRMM de los CDI, si bien las definiciones establecidas en los CDI 's suscritos por México, su tratamiento es distintivo. En primer lugar, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece en su Art. 133 que los Tratados Internacionales tienen superioridad respecto de las leyes federales, generales y locales (pero está supeditada a la Constitución Federal<sup>246</sup>). Para su adecuada interpretación, el Art. 35 del Código Fiscal de la Federación (CFF) permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan en derechos para los particulares<sup>247</sup>. Lo anterior se ve reforzado por la Resolución

---

siendo irrelevante para su caracterización los nombres de sedes, filiales, agencias, puesto de servicio, sucursal, oficina de representación o de contacto o cualquier otro que pueda utilizarse.

<sup>246</sup> Art. 133 CPEUM: "Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".

<sup>247</sup> Art. 35 CFF: "Los Funcionarios Fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Miscelánea Fiscal (RMF) para el 2008 y 2012, los cuales validan a los Comentarios OECD como guías para la interpretación de los CDI<sup>248 249</sup>.

Así las cosas, podemos apreciar que la legislación mexicana tiene una noción EP del derecho doméstico y otra para el EP de los CDI, que si bien tiene muchas semejanzas, su aplicación no se entrecruza ya que ambos tiene instrumentos de caracterización distintos.

#### 4.6.6.3. Perú.

El tratamiento del EP en el derecho doméstico peruano se encuentra regulado en la Ley de Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF) como en su reglamento (Decreto Supremo N° 122-94-EF).

En la ley de Impuesto a La Renta peruana se contempla el concepto de EP en los siguientes términos:

<b>Art. 6 Inc. 1°</b>	Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.
<b>Inc. 2°</b>	En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

<b>Art. 7 Inc. 1°</b>	Se consideran domiciliadas en el país:
<b>(e)</b>	Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

El tratamiento del EP doméstico peruano es semejante al EP doméstico chileno: no tiene una definición general sino que desarrolla una lista ejemplar de lugares que constituyen EP (agencias y sucursales). A diferencia de la LIR, la legislación peruana define el EP dentro del Capítulo II de la Ley (fuentes de la renta) y no en el tratamiento de impuestos corporativos, como sucede en Chile.

Si bien el la Ley de Impuestos al a Renta peruana no define el EP, esta es tratada ampliamente en su Reglamento, la cual lo define en términos muy semejantes lo establecido en el Modelo OECD:

<sup>248</sup> LARA RAMOS, LUIS R. y LEÓN-SANTACRUZ, RICARDO. 2009. México Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94ª 2009 Vancouver, Canada, pp. 453-462.

<sup>249</sup> TORIZ GARCÍA, MIGUEL ÁNGEL. 2012. El establecimiento permanente, ¿Qué es y cuándo se utiliza? [en línea] <<http://www.epaf.com/iframe/revistas%20paf/2012/554/El%20establecimiento%20permanente.%20Qu%C3%A9%20es%20y%20cu%C3%A1ndo%20se%20utiliza.pdf>> [consulta: 2 de septiembre de 2013].

<b>Art. 3</b>	Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:
<b>(a)</b>	Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:
<b>(1)</b>	Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los <b><i>lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.</i></b>

El tratamiento del EP de RRMM en los CDI ha sido exiguo y poco profuso, dado que la red de Convenios de Perú es mínima. Dado lo anterior, existen muy pocas resoluciones judiciales y administrativas que aborden este punto. En este sentido, tampoco existen en la actualidad guías interpretativas para la aplicación e interpretación del EP de los CDI.

A esta carencia se suma la confusión de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), que por medio de Resolución N° 039-2006-SUNAT/2W0000, no aplica el EP establecido en el CDI Chile-Perú para la atribución de beneficios, dado que según su interpretación la CDI altera el alcance de los impuestos contenidos en la Ley de la Renta peruana, manifestando falta de conocimiento técnico sobre este punto<sup>250</sup>.

#### **4.7. Reflexiones sobre el Establecimiento Permanente de Recursos Minerales en Chile.**

Desde una perspectiva general, el tratamiento del EP en Chile requiere una revisión completa tanto en el ámbito doméstico como en el plano internacional.

En el contexto del derecho local, el Art. 38 LIR con la nueva reforma resulta insuficiente toda vez que no establece una definición al menos general sobre el EP, ni tampoco ofrece una lista ejemplar de casos acorde con la normativa utilizada por la OECD. Asimismo, las reglas para la atribución de beneficios del EP resulta muy compleja de aplicar en cuanto a los bienes que se utilizan para determinar la renta atribuible. Por último, las reglas de proporcionalización resultan ser del todo cuestionable, considerando que la postura oficial de los países miembro de la OECD es de rechazar este tipo de criterio por ser arbitrario y poco práctico.

Respecto al EP configurado a nivel de CDI y su adecuación a la normativa chilena resulta también ser insuficiente y confusa. En la actualidad, no existen documentos públicos que definan y señalen la estrategia política a propósito de la negociación de CDI para adopción de reglas definitorias o atributivas que sean favorables a la posición fiscal de Chile.

<sup>250</sup> CORDOVA, ALEX y TARTARINI, TULLIO. 2009. Peru Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada, pp. 497-503.

Además, respecto al tratamiento del EP de RRMM de los Modelos citados este no logra tener asimilación dentro de la definición de Art. 38 LIR, lo que puede resultar perjudicial para nuestras arcas fiscales si esta entidad no puede ser caracterizada de conformidad a las reglas de nuestro ordenamiento jurídico. Junto con la carencia conceptual del artículo analizado, la lista de ejemplos que constituyen EP dejan al margen el EP de RRMM; además no existen guías administrativas que permitan dilucidar su aplicación. Esta falta de regulación también permite desarticular el EP y disgregar sus actividades para hacer una carga fiscal más ligera, como ocurre con el régimen de renta presunta, el cual no regula ni define los límites para que el EP se acoja a ella.

La experiencia comparada respecto a la caracterización general del EP y del EP de RRMM, ha optado por incluir íntegramente el concepto de EP señalado en el Modelo OECD y compatibilizarlos con las reglas domésticas, tanto definicionales como de atribución de beneficios. Esta asimilación normativa permite homologar los criterios de constitución de EP tanto en el ámbito de los CDI como en la normativa interna, facilitando su regulación.

Resulta necesario entonces, desarrollar nuevos criterios en torno a la constitución del EP en Chile y sus especificaciones en RRMM, ya que la actual legislación presenta vacíos consistentes que pueden afectar directamente la potestad tributaria de Chile. Una manera de solucionar estas falencias es incorporar el concepto de EP establecido en los Modelos OECD y asimilar sus términos y Comentarios dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Otra forma de solucionar esta carencia normativa consiste en desarrollar una definición genérica de EP que abarque de modo genérico las actividades lucrativas, estableciendo requisitos para su constitución y reglas claras para la atribución de beneficios y tributación. Esto, acompañado de guías explicativas emanadas por el SII.

## 5. ANÁLISIS COMPARADO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL SUSCRITOS POR CHILE EN RELACIÓN A LOS RECURSOS MINEROS.

### 5.1. Convenios Para Evitar la Doble Tributación suscritos por Chile hasta el año 2013.

Chile desde antes del retorno a la democracia desarrolló una política internacional de apertura económica. Una de las herramientas utilizadas es la negociación y suscripción de CDI con diversos países, a fin de poder participar en la economía globalizada. De acuerdo con las cifras entregadas por el Ministro de Hacienda Felipe Larraín, los CDI llegarán a cubrir aproximadamente el 80% del comercio exterior de Chile como asimismo el 94% del IED de origen y el 86% de destino<sup>251</sup>.

En este contexto cabe destacar que existen CDI que se encuentran actualmente vigentes, otros se encuentran suscritos pero no vigentes, y otros aún en negociación. Podemos resumir los CDI que Chile ha suscrito en la siguiente tabla<sup>252</sup>:

**TABLA 6:** CDI suscritos por Chile hasta el año 2013.

Vigentes (25)	Suscritos no Vigentes (3)
Australia	Austria
Bélgica	Estados Unidos
Brasil	Sudáfrica
Canadá	
Colombia	
Corea	
Croacia	
Dinamarca	
Ecuador	
España	
Francia	
Irlanda	
Malasia	
México	
Noruega	
Nueva Zelandia	
Paraguay	
Perú	
Polonia	
Portugal	
Reino Unido	
Rusia	

<sup>251</sup> LARRAÍN, FELIPE. El Acuerdo de Doble Tributación entre Chile y EE.UU. y la Política del Gobierno sobre Integración Tributaria. En: Seminario Económico Cámara Chileno-Norteamericana de Comercio (AMCHAM): abril 2010. Santiago, Casa Piedra, AMCHAM.

<sup>252</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). 2013. Convenios para evitar la Doble Imposición [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [consulta: 3 de septiembre de 2013].

Suecia Suiza Tailandia	
------------------------------	--

**Fuente:** elaboración personal (2013).

El 29 de junio de 2012, el Gobierno de Argentina denunció el CDI suscrito por Chile. Dicho instrumento tenía la característica significativa que tenía como base el Modelo Pacto Andino para la negociación de acuerdos tendientes a evitar la DTI. Por último, conviene realizar una acotación: desde el 2010 en adelante el SII ha adoptado una política de total hermetismo no informando en los medios institucionales con qué Estados negocia la suscripción de CDI<sup>253</sup>. Esto resulta totalmente contrario al Principio de Transparencia de la Gestión Pública y esta política debe ser retirada del SII.

En lo relativo al EP de RRMM, podemos apreciar que no existe un patrón único en la delimitación. Lo anterior nos indica que el concepto de EP varía de conformidad a los propósitos que tengan los negociadores de los respectivos CDI. Así las cosas, podemos distinguir diversos tipos de cláusulas que constituyen EP según el tipo de redacción.

## 5.2. Cláusula Chile de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

Esta cláusula, materializada en los CDI en el Art. 5 (2) f, es la que aparece redactado en la mayoría de los Convenios firmados por Chile. Este tipo artículo, tiene su origen en la reserva que hizo nuestro país en el Modelo OECD de 2010, la cual elimina la palabra “extracción” e incorpora las palabras “exploración” y “explotación”. De esta manera, el Art. 5 (2) f aparece redactado del siguiente modo:

<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, los pozos de petróleo o gas, las canteras o cualquier otro lugar relacionado con la exploración y explotación de recursos naturales.

Los CDI en los que aparece esta cláusula son: Austria, Bélgica, Canadá, Colombia, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, Noruega, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Tailandia. Dado su alcance se convierte por

<sup>253</sup> Hasta el 2010, se tenía conocimiento que el Gobierno de Chile estaba en negociaciones con los siguientes países: Austria, China, Cuba, Finlandia, Holanda, Hungría, India, Italia, Kuwait, República Checa, Sudáfrica Uruguay y Venezuela.

conclusión en el modelo de cláusula que utiliza Chile a la hora de negociar los términos del EP, convirtiéndose en la regla general de EP en materia minera.

En lo que respecta a los CDI en particular, conviene destacar los siguientes puntos característicos:

- a. CDI Chile - Austria: en el Protocolo destaca en el párrafo 11 el valor de los Comentarios al Modelo OECD y ONU constituyendo un medio de interpretación en el sentido de la Convención del Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), en la medida que las disposiciones del CDI correspondan a esos Modelos del Convenio y con sujeción en contrario en el presente Protocolo<sup>254</sup>.
- b. CDI Chile - Bélgica: destaca el Art. 24 (5) que consagra la “cláusula de no discriminación”, que señala que las disposiciones de este CDI no afectarán la imposición en Chile de un residente belga respecto de las utilidades atribuibles a un EP situado en Chile situado en Chile respecto del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Adicional, siempre que el primer impuesto sea deducible contra el segundo impuesto<sup>255</sup>.
- c. CDI Chile - Canadá: como mencionamos en apartados anteriores, Canadá realiza la misma reserva que Chile respecto del Art. 5 (2) f dado que el régimen de regulación para trabajos de exploración, explotación y reclamación de derechos se regula por un régimen de concesiones, similar a lo regulado en nuestro derecho doméstico.
- d. CDI Chile - Dinamarca: de acuerdo con el Protocolo que acompaña el presente CDI se entiende aplicable lo dispuesto en el Art 5 (3) b (prestación de servicios) en la medida que éstos no sean llevado a cabo por la persona a quien se hubiere otorgado la concesión de exploración o explotación<sup>256</sup>.
- e. CDI Chile - Ecuador: señala el Protocolo a propósito del Art. 24 (2) (cláusula de No Discriminación) que nada en este CDI afectará la imposición en Chile de una sociedad

---

<sup>254</sup> Protocolo CDI Chile - Austria, Párrafo 11: “Se entiende que los Comentarios a los Modelos de OCDE y de las Naciones Unidas –según sean revisados ocasionalmente- constituyen un medio de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de Mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados en la medida que las disposiciones del presente Convenio corresponden a esos Modelos de Convenio y con sujeción a las interpretaciones en contrario en el presente Protocolo y cualquier interpretación en contrario acordada por las autoridades competentes después de la entrada en vigor del presente Convenio o de futuras reservas u observaciones a los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas o sus Comentarios por cualquiera de los Estados Contratantes”.

<sup>255</sup> Art. 24 (5) CDI Chile - Bélgica: “Las disposiciones de este Convenio no afectarán la imposición en Chile de un residente de Bélgica respecto de las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente situado en Chile respecto del impuesto de primera categoría y, cuando se trate de utilidades remitidas o retiradas desde el establecimiento permanente al residente de Bélgica, del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional”.

<sup>256</sup> Protocolo CDI Chile - Dinamarca, Párrafo 1: “En relación con las actividades de exploración de recursos naturales, se entiende que el párrafo 3 b) del Artículo 5 es aplicable en la medida que esos servicios no sean llevados a cabo por la persona a quien se hubiere otorgado la concesión de exploración o explotación”.



residente en Ecuador respecto a los beneficios atribuibles a un EP situado en Chile, respecto del Impuesto de Primera Categoría y Adicional, siempre que el primero sea deducible del segundo<sup>257</sup>.

- f. CDI Chile - España: al igual que en el CDI con Dinamarca, señala en su Protocolo que en relación a la exploración de RRNN, se entiende aplicable lo dispuesto en el Art 5 (3) b (prestación de servicios) en la medida que éstos no sean llevado a cabo por la persona a quien se hubiere otorgado la concesión de exploración o explotación, redactado en términos semejantes respecto del Protocolo del CDI primeramente señalado<sup>258</sup>.
- g. CDI Chile - Irlanda: el Protocolo del CDI en relación al Art. 5, señala que un persona lleva a cabo un negocio a través de un EP se esta realiza actividades de exploración y explotación de RRNN, incluso fuera de la costa<sup>259</sup>.
- h. CDI Chile - Malasia: el presente CDI tiene una particularidad en su Art. 3 (1) a, al definir los territorios de Chile y Malasia, comprendiendo aquellas áreas sobre las cuales ambos países de acuerdo al derecho internacional tienen soberanía para propósitos de explorar y explotar los RRNN, sean seres vivientes o no<sup>260</sup>.
- i. CDI Chile - Polonia: Al igual que en el CDI con Ecuador, establece su en su Protocolo que lo dispuesto en el presente CDI no alterará el EP constituido en Chile de una empresa residente en Polonia en lo que respecta la tributación con el Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional, en la medida que el primero sea deducible contra el segundo<sup>261</sup>.

---

<sup>257</sup> Protocolo CDI Chile - Ecuador, Párrafo 7: "Nada en este Convenio afectará la imposición en Chile de una sociedad residente en el Ecuador en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente de esa sociedad situado en Chile, tanto bajo el impuesto de primera categoría como el impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional".

<sup>258</sup> Protocolo CDI Chile - España, Párrafo 4: "En relación con las actividades de exploración de recursos naturales, se entiende que el párrafo 3 letra b) del artículo 5 es aplicable en la medida que esos servicios no sean llevados a cabo por la persona a quien se hubiere otorgado la concesión de exploración o explotación".

<sup>259</sup> Protocolo CDI Chile - Irlanda: "Una persona que lleva a cabo actividades en un Estado Contratante vinculadas con la exploración o explotación de recursos naturales situados en ese Estado Contratante (incluyendo actividades "costa afuera") se considerará que lleva a cabo un negocio a través de un establecimiento permanente en ese Estado Contratante".

<sup>260</sup> Art. 3 (1) a CDI Chile - Malasia: "A los efectos de este Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) (i) el término "Chile" significa la República de Chile, y para los propósitos de este Convenio, incluye cualquier área que se extienda fuera de los límites del mar territorial, y el lecho y subsuelo de esa área, que es designada por sus leyes internas y de conformidad con el derecho internacional como un área sobre la cual Chile tiene derechos de soberanía para los propósitos de explorar y explotar los recursos naturales, sean seres vivientes o no;

(ii) el término "Malasia" significa la Federación de Malasia, y para los propósitos de este Convenio, incluye cualquier área que se extienda fuera de los límites del mar territorial, y el lecho y subsuelo de esa área, que es designada por sus leyes internas y de conformidad con el derecho internacional como un área sobre la cual Malasia tiene derechos de soberanía para los propósitos de explorar y explotar los recursos naturales, sean seres vivientes o no (...)"

<sup>261</sup> Protocolo CDI Chile - Polonia, Párrafo 5 e): "Nada en este Convenio afectará la imposición en Chile de un residente en Polonia en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en Chile, tanto respecto del impuesto de primera categoría como del impuesto adicional, en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional".

- j. CDI Chile - Reino Unido: respecto a la tributación de beneficios empresariales atribuibles al EP, el presente CDI presenta 2 reglas particulares las cuales se debe tomar en consideración al momento de la tributación de conformidad a nuestro derecho doméstico:
- i. Señala el párrafo 8 del Art. 7 que las rentas o beneficios que sean atribuibles al EP, pueden ser gravadas no obstante que el EP haya dejado de existir<sup>262</sup>.
  - ii. Por último, agrega una regla que se mantiene en diversos CDI el cual señala la invariabilidad de la tributación del los beneficios atribuibles al EP con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Adicional en la medida que el primero sea deducible contra el segundo<sup>263</sup>.
- k. CDI Chile - Colombia, Croacia, Francia, Noruega, Paraguay, Perú, Portugal, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Tailandia: estos CDI no añaden nada particular respecto al alcance del EP de RRMM, sobre actividades de exploración o explotación ni tampoco sobre su régimen de tributación. Dentro de estos CDI, destaca la situación de Croacia, el cual no tiene siquiera un Protocolo sobre la aplicación y/o adición a los conceptos plasmados en el CDI.

### 5.3. Cláusula Estados Unidos de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

El CDI Chile – Estados Unidos (USA) se encuentra redactada en términos particulares, toda vez que tiene como base de creación no solo lo dispuesto por el Modelo OECD, sino que también tiene elementos claramente establecidos en el Modelo USA.

Respecto al EP en el ámbito de la minería, podemos apreciar que este CDI, presenta el siguiente tramado normativo que resulta ser más amplio que la Cláusula Chile:

<b>CDI Chile – USA</b>	
<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión “establecimiento permanente comprende, en especial:

<sup>262</sup> Art. 7 (7) CDI Chile - Reino Unido: “Para la aplicación de los párrafos 1 y 2 de este artículo, las rentas o beneficios que sean imputables a un establecimiento permanente, pueden, no obstante que el establecimiento permanente haya dejado de existir, ser gravadas en el Estado Contratante en el cual estuvo situado”.

<sup>263</sup> Art 7 (8) CDI Chile - Reino Unido: “Nada en este Convenio afectará la imposición en Chile de un residente en el Reino Unido en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente en Chile, tanto respecto del impuesto de primera categoría como del impuesto adicional”.

<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
<b>Art. 5 (3)</b>	La expresión "establecimiento permanente" también incluye:
<b>Art. 5 (3) a</b>	una instalación utilizada para la exploración terrestre de recursos naturales sólo si su duración o la actividad continúa por más de 3 meses;
<b>Art. 5 (3) b</b>	Un sitio de construcción o proyecto de instalación y las actividades de supervisión relacionada con ellos, o una plataforma de perforación o nave utilizada para la exploración de recursos naturales no mencionada en el subpárrafo a), sólo si su duración o la actividad continúa por más de 6 meses;
<b>Art. 5 (3) final</b>	A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa, en el sentido del Artículo 9 (Empresas Asociadas), serán consideradas como realizadas por la empresa mencionada en último lugar si las actividades de ambas empresas son substancialmente las mismas, salvo cuando ellas sean realizadas simultáneamente.

El CDI Chile – USA presenta las siguientes particularidades que marcan diferencia con lo establecido en la cláusula Chile:

- a. En lo que respecta a la lista positiva de EP, el subpárrafo f) del párrafo 2 contempla los conceptos de “extracción” (Idem Modelo OECD y ONU) y “explotación” de RRNN.
- b. Siguiendo el Modelo USA, dentro del párrafo 3 (cláusula de construcción) agrega a las actividades exploratorias de RRNN como constitutivas de EP, sólo si su duración o actividad continúa por más de 3 meses.
- c. En el contexto anterior, vincula directamente las actividades de construcción con la constitución de EP sobre RRNN, pues las plataformas de exploración y naves utilizadas para exploración de dichos bienes constituyen EP sólo si su duración se prolonga por más de 6 meses.
- d. La parte final del párrafo 3 establece una regla de de límites temporales a fin sumar los tiempos de trabajo realizados por empresas asociadas, que se hacen extensivas a los trabajos de exploración y explotación de RRNN desarrollada por un EP.
- e. Por último, el presente CDI, contempla un Protocolo y una Nota Diplomática que para efecto de este análisis, no tiene incidencia alguna.

Sin duda las grandes innovaciones en la Cláusula USA de EP es la extensión de actividades exploratorias de RRNN como constitutivas de EP, las que son aplicables a los RRMM. Asimismo, la inclusión del término “extracción” y la exclusión “explotación”, situación que como veremos más adelante, podría presentar problemas de calificación jurídica en nuestro derecho doméstico, toda

vez que este concepto no se encuentra definido en nuestra legislación y constituye una actividad que se encuentra relacionada tanto con la exploración como la explotación de RRMM.

#### 5.4. Cláusula Corea de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

El CDI Chile – Corea resulta ser también bastante peculiar, pues contiene elementos derivados del Modelo OECD con la reserva realiza por Chile respecto de la cláusula 5 (2) f. Así las cosas, el EP de RRMM se presenta del siguiente modo:

CDI Chile - Corea	
<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión “establecimiento permanente comprende, en especial:
<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Esta cláusula presenta las siguientes características:

- a. En lo que respecta a la lista positiva de EP, el subpárrafo f) del párrafo 2 contempla los conceptos de “extracción” (Idem Modelo OECD y ONU) y “explotación” de RRNN, de conformidad la reserva hecha por Chile al Modelo OECD 2010.
- b. Además, este CDI contiene un Protocolo que protege el régimen de tributación (Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional) de los beneficios atribuibles al EP constituido por un residente en Corea<sup>264</sup>.

Por último, conviene destacar nuevamente el concepto de “extracción” lo que lo diferencia de la mayoría de los CDI suscritos por Chile.

<sup>264</sup> Protocolo CDI Chile-Corea, párrafo 5: “Nada en este Convenio afectará la imposición en Chile de un residente en Corea en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en Chile, tanto respecto del impuesto de primera categoría como del impuesto adicional, en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional”.

## 5.5. Cláusula Brasil – México de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

Tanto los CDI suscritos por Brasil y México en el Art. 5 (2) f presentan una característica común que consiste en incluir los 3 conceptos que utiliza hasta el momento los CDI suscritos por Chile a la hora de negociar CDI con otros Estados. Así las cosas la cláusula tipo se ve reflejada del siguiente modo:

	<b>CDI Chile - México/Brasil</b>
<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión “establecimiento permanente comprende, en especial:
<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración, explotación o extracción de recursos naturales.

Ambos CDI presentan Protocolos, los cuales no tiene relevancia práctica respecto del EP en materia minera. Sin embargo, conviene hacer una salvedad respecto del CDI Chile - México a propósito de su cláusula de no discriminación (Art. 24). En este punto, se contempla el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como tributo a considerar al momento de de analizar la carga tributaria del EP<sup>265</sup>. Esto se ve también ratificado por su Protocolo, que limita su aplicación respecto a lo dispuesto en el CDI<sup>266</sup>.

## 5.6. Cláusula Nueva Zelanda de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

El CDI Chile - Nueva Zelanda presenta la misma situación de los CDI suscritos con Brasil y México, pero a diferencias de estos Convenios incorpora cláusulas especiales e incorpora nuevos rubros para la exploración y explotación de RRNN. Así las cosas, el tramado de este CDI se presente del siguiente modo:

	<b>CDI Chile - Nueva Zelanda</b>
<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

<sup>265</sup> Art. 24 (7) CDI Chile - México: “En el presente artículo, los términos “impuesto” e “imposición” se refieren a los impuestos que son objeto de este Convenio y al impuesto al valor agregado”.

<sup>266</sup> Protocolo CDI Chile - México, párrafo 6: “Lo dispuesto en el Artículo 24, en relación al impuesto al valor agregado, no afectará a ninguna disposición disconforme a él y que se encuentre vigente a la fecha de entrada en vigor del presente Convenio”.

<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.
<b>Art. 5 (4)</b>	Una empresa de un Estado Contratante se considerará que tiene establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si, por más de 6 meses, se utiliza equipo y maquinaria substancial por, para o bajo contrato con la empresa en ese otro Estado.

A partir de lo señalado, podemos señalar las siguientes características:

- a. Este CDI incorpora todos los conceptos utilizados por Chile en la suscripción de sus CDI, "extracción", "exploración" y "explotación" de recursos.
- b. Asimismo, el Art. 5 incorpora un párrafo 4 conocida como "cláusula substancial" la cual incluye el uso de maquinaria por parte de una empresa a fin de desarrollar sus actividades vinculadas al giro de su negocio. Así las cosas el uso de estas máquinas constituye EP si el uso de ellas se prolonga por más de 6 meses. Como señalamos respecto a la práctica australiana de los CDI, esta tiene aplicación respecto a los trabajos de exploración y explotación de RRMM, por lo que esta cláusula amplía el EP a favor del Estado de la Fuente.
- c. El Protocolo del CDI Chile - Nueva Zelanda entiende que el concepto de EP incluye actividades consistentes que están conectadas con la exploración o la explotación de RRNN incluyendo las forestales ampliando la constitución del EP<sup>267</sup>.

#### 5.7. Cláusula Australia de Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.

El CDI Chile - Australia define el EP en el Art. 5 de manera amplia y extensiva que el resto de los CDI vigentes y suscritos no vigentes por Chile, comprendiendo varios párrafos. De esta manera, se presenta el articulado del EP bajo la siguiente configuración:

<b>CDI Chile - Australia</b>	
<b>Art. 5 (1)</b>	A efectos de este convenio, la expresión "establecimiento permanente", significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
<b>Art. 5 (2)</b>	La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

<sup>267</sup> Protocolo CDI Chile - Nueva Zelanda (sobre el Art. 5): "Se entiende que la expresión "establecimiento permanente" incluye actividades consistentes en o que están conectadas con, la exploración o la explotación de recursos naturales, incluyendo las forestales".

<b>Art. 5 (2) f</b>	las minas, lo pozos de petróleo, o de gas, las canteras o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o explotación de recursos naturales.
<b>Art. 5 (4)</b>	No obstante las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 <sup>268</sup> , cuando, una empresa de un Estado Contratante:
<b>Art 5 (4) b</b>	desarrolle actividades en el otro Estado (incluyendo la operación de equipo grande o valioso) en la exploración o explotación de recursos naturales situados en ese otro estado por un periodo o periodos que no excedan 90 días dentro de un período cualquiera de 12 meses; o
<b>Art. 5 (4) c</b>	opere equipo grande o valioso en ese otro Estado (incluyendo lo dispuesto en el subpárrafo b)) por un período o períodos que en total excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses,
<b>Art. 5 (4) final</b>	tales actividades se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente que la empresa tiene en ese otro Estado, a menos que las actividades estén limitadas a aquellas mencionadas en el párrafo 6 (lista negativa) y que, de ser realizada por medio de un lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.
<b>Art. 5 (5)</b>	<p>a) La duración de las actividades de acuerdo a los párrafos 3 y 4 se determinará agregando los períodos durante los cuales las actividades sean desarrolladas en un Estado Contratante por empresas asociadas, siempre que las actividades de la empresa en ese Estado sean sustancialmente las mismas que las actividades desarrolladas en ese Estado por su asociada.</p> <p>b) El período durante el cual dos o más empresas asociadas desarrollan actividades concurrentes será contado sólo una vez para efectos de determinar la duración de las actividades.</p> <p>c) Bajo este Artículo, una empresa será considerada asociada a otra empresa si:</p> <p>(i) una es controlada directamente o indirectamente por la otra; o</p> <p>(ii) ambas son controladas directamente o indirectamente por la misma persona o personas.</p>

Podemos apreciar que el CDI entre Chile y Australia tiene una concepción amplia del EP; ensancha el alcance de las disposiciones favoreciendo considerablemente al Estado de la Fuente donde existen los RRMM. Establecido lo anterior, podemos señalar las siguientes características:

- a. El subpárrafo f) del párrafo 2 del artículo en análisis agrega los conceptos “exploración” y “explotación” de RRNN suprimiendo el concepto de “extracción”.
- b. El párrafo 4 del artículo en sus subpárrafos b) y c) establecen de manera explícita el requisito de tiempo para que las actividades contempladas en el subpárrafo f del párrafo 2 del artículo constituyan EP. Además, considera el uso de equipos grandes y valiosos para la exploración y explotación de RRNN.

<sup>268</sup> Art. 5 (3) CDI Chile - Canadá: “Una obra o proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente sólo si dicha obra o proyecto tienen una duración superior a 6 meses”.

- c. El párrafo 5 señala reglas para el cómputo de los plazos en el párrafo 4 cuando dichas actividades sean realizadas por empresas asociadas.
- d. El Protocolo señala que lo dispuesto en este artículo se aplica para la existencia de EP fuera de los Estados Contratantes (para efectos de intereses y regalías)<sup>269</sup>.

El CDI representa un claro ejemplo de cómo la cláusula EP puede ser modificada y ampliada incorporando mecanismos para ampliar la jurisdicción tributaria recaudatoria del Estado de la Fuente. Dicha cláusula puede tomarse como cláusula tipo de EP a la hora de negociar CDI con países en función de los RRMM, a fin de establecer un equilibrio con las potestades distributivas e incentivos tributarios que establecen los CDI a favor del Estado de la Residencia.

#### **5.8. Comentarios sobre las semejanzas y diferencias en las cláusulas sobre Establecimiento Permanente de Recursos Minerales suscritas por Chile en los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.**

Podemos apreciar que existen grandes diferencias al momento de establecer cláusulas de EP en materia minera. En general, no existe un patrón único para establecer la normativa aplicable al EP en RRMM. Si bien, existen semejanzas en lo planteado por los Modelos OECD, ONU y USA versus los CDI suscritos por Chile, existen diferencias conceptuales significativas en torno a las actividades que constituyen EP como asimismo sus efectos directos al realizar la adecuación conceptual en el derecho doméstico.

Se observa una falta de coherencia y sistematización a la hora de analizar los alcances y efectos de la configuración del EP en uno y otro sentido, como asimismo se observa un desconocimiento que se mantiene patente en todos los CDI suscritos por Chile respecto al impacto en las arcas fiscales y en los flujos económicos que se producen entre los Estados Negociantes.

Lo anterior guarda directa relación con áreas estratégicas en la economía nacional (el rubro minero representa parte significativa de los ingresos de IED y del PIB), pues la política de incentivos fiscales que desarrolla Chile en los CDI resulta ser desmedidamente desproporcionada respecto a las reglas de potestad tributaria recaudatoria, sin establecer ciertas áreas de protección o resguardo económico en la minería y sin desarrollar estudios de cláusulas tipo que permitan aminorar dichos impactos que desfavorecen al Fisco. El CDI Chile – Australia resulta ser un caso particular y excepcional de noción amplia de EP a favor de la Fuente y con resguardo a los RRMM,

---

<sup>269</sup> Protocolo Chile - Australia, párrafo 2 letra c): "Los principios contenidos en el Artículo 5 también se aplican en la determinación, para fines del párrafo 7 del Artículo 11 y del párrafo 5 del Artículo 12, de la existencia de un establecimiento permanente fuera de ambos Estados Contratantes o de un establecimiento permanente que una empresa, que no sea una empresa de un Estado Contratante, tiene en un Estado Contratante".



pero considerando la amplia red de CDI vigentes y suscritos no vigentes por Chile, resulta un avance insignificante y poco sustancial.

Así las cosas, podemos apreciar las diferencias significativas entre las diversas cláusulas a partir de la siguiente tabla comparativa:

**TABLA 7:** Tabla comparativa Art. 5 (2) f y otros en relación al EP de RRMM.

Art. 5 M. OECD	Art. 5 M Chile	Art. 5 CDI USA	Art. 5 CDI Corea	Art. 5 CDI Brasil/ México	Art. 5 CDI Nueva Zelanda	Art. 5 CDI Australia
(1) Definición General.	IGUAL	IGUAL	IGUAL	IGUAL	IGUAL	IGUAL
(2) Lista Positiva:						
(2) f) minas, canteras o cualquier otro lugar para la extracción de recursos naturales.	DESVIACIÓN: incluye el concepto "exploración" y "explotación"..  No incluye el término extracción	DESVIACIÓN: incluye el concepto de "explotación".	DESVIACIÓN: agrega la expresión "exploración"	DESVIACIÓN: incluyen las expresiones "exploración" y "explotación".	DESVIACIÓN: incluye las expresiones "exploración" y "explotación".	DESVIACIÓN: suprime la expresión "extracción"; incluye las expresiones "exploración" y "explotación"
(3) obra, o proyecto de construcción o instalación. Plazo: 12 meses.	DESVIACIÓN: incluye las actividades de montaje y de supervisión vinculadas a aquellas.  Plazo: 6 meses.	DESVIACIÓN: incluye un subpárrafo a) señalando que las instalaciones para la exploración terrestre de recursos naturales. Plazo: 3 meses. Asimismo, incluye un párrafo b sobre plataformas de perforación o naves reutilizadas para la exploración de recursos naturales no comprendidos en el subpárrafo a).  Plazo: 6 meses.  Finaliza el párrafo con una regla de cómputo para las empresas asociadas que hace extensiva al EP.	DESVIACIÓN: incluye las actividades de montaje y las de supervisión vinculada con ellas.  Plazo: 6 meses.	DESVIACIÓN: incluye las actividades de montaje y las de supervisión vinculada a ellas.  Plazo: 6 meses.	DESVIACIÓN: incluye las actividades de montaje y las de supervisión vinculada a ellas.  Plazo: 6 meses.	DESVIACIÓN: disminuye el plazo de constitución del EP: 6 meses.
					(4) Incluye un párrafo 4 que establece que una empresa	(4) Establece plazos para la constitución del PE en caso de la

					<p>constituye un EP si utiliza equipo o maquinaria substancial, para o bajo contrato con la empresa del otro Estado Contratante. Plazo: 6 meses.</p>	<p>exploración o extracción de recursos naturales. Subpárrafo b) Plazo: periodo o periodos que no excedan 90 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. Subpárrafo c) Plazo: por un periodo o periodos que no excedan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.</p>
						<p>(5) Agrega reglas para el cómputo del plazo en caso de empresas asociadas (a, b y c).</p>

Fuente: elaboración personal (2013).

## **6. COMPATIBILIDAD CONCEPTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE RECURSOS MINERALES Y EL DERECHO MINERO DOMÉSTICO.**

Como señalamos en apartados anteriores, para que se establezca un EP de aquellos que señalan los CDI' s, las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios deben tener un carácter económico-comercial, definido tanto en el mismo Convenio como en la ley doméstica que se adjudique la potestad tributaria. En otras palabras, para que un EP se configure de acuerdo a las reglas de un CDI y tenga efectos tributarios en Chile tiene que desarrollar actividades comprendidas en nuestra legislación.

Señalado lo anterior, resulta importante dilucidar qué actividades resultan ser comprensivas de “extracción”, “exploración” y “explotación” de RRMM a nivel de CDI 's y cómo dichas actividades posteriormente pueden ser caracterizadas de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico. Para lograr esta compatibilidad conceptual, conviene tener presente los medios para una adecuada interpretación de los CDI' s como asimismo realizar un análisis de la legislación especializada del caso.

### **6.1. Medios de Interpretación para la correcta aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.**

En el plano del Derecho Internacional Público la interpretación de los CDI se rige por los elementos establecidos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT). Por otra parte, en el plano del derecho doméstico, los elementos de interpretación de la ley establecidos en el Código Civil (CC) por remisión del Código Tributario (CT), resultan cruciales para interpretar la legislación tributaria doméstica. El uso complementario de ambos cuerpos jurídicos resulta totalmente útil a fin de encontrar las soluciones más apropiadas para los casos en que se presentan problemas de interpretación entre los CDI y la legislación tributaria de un Estado Contratante<sup>270</sup>.

Para una adecuada interpretación conviene desarrollar una lista de criterios interpretativos los cuales permitan estudiar los conceptos y definiciones teniendo presente la estructura piramidal de todo ordenamiento jurídico. Entonces, podemos establecer la siguiente lista de tópicos de interpretación legal que conviene aplicar de manera jerarquizada:

---

<sup>270</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. 2010. “Tópicos de Interpretación Legal en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Chile”. Revista de Estudios Tributarios (1), pp. 135-136.

**TABLA 8:** Tópicos de interpretación legal para los CDI.

CVDT
Comentarios OECD
Tratados en Materia Minera en relación con los CDI
Derecho Doméstico (LOCM, CM, CC)

**Fuente:** elaboración personal (2013).

### **6.1.1. Convención de Viena de sobre el Derecho de de los Tratados.**

La CVDT es el principal instrumento para la interpretación de un CDI, ella contiene una serie de principios y medios que se deben tener en cuenta para una adecuada interpretación de cualquier Tratado Internacional<sup>271</sup>. En este contexto, cabe considerar que un adecuado trabajo de interpretación debe ser realizado teniendo en presente en primer lugar los elementos intrínsecos que contiene un CDI para posteriormente ser analizados con elementos extrínsecos a él. De esta manera, resulta crucial tener presente los siguientes principios:

- a. Principio de Autonomía de los Tratados: de acuerdo al Art. 31 de la CVDT señala que un tratado debe interpretarse teniendo en consideración “el contexto de éstos”<sup>272</sup>. Esto significa que para determinar qué Estado Contratante tiene la potestad tributaria para gravar beneficios atribuidos a una empresa contratante debe analizarse de forma aislada de la legislación doméstica y de manera independiente respecto de otros de otros CDI. En este contexto, el alcance del concepto de EP contenida en un CDI debe ser interpretado de forma autónoma tanto respecto del derecho doméstico como de otros CDI, aún cuando estos conceptos sigan la misma cláusula tipo establecida en un Modelo particular (OECD, ONU o USA)<sup>273</sup>. Lo anterior tiene como consecuencia los diversos impactos fiscales para la Tesorería Nacional, toda vez que las cláusulas que utiliza Chile al negociar un CDI no son uniformes, lo que puede desencadenar efectos en la inversión extranjera.
- b. Objetivo y fin de los Tratados: un segundo principio a considerar es el objetivo y finalidad de un CDI establecido en el mismo Art. 31 de la CVDT, que en este caso es evitar la DTI y

<sup>271</sup> Art. 26 CVDT: Pacta Sunt Servanda, Art 31 (1): Buena fe, Sentido Corriente, Interpretación Teleológica; Art. 31(2): Interpretación Sistemática con documentos y textos que lo integren; 31 (3): Interpretación Lógica; 31 (4): definiciones técnicas; Art 32: Interpretación de medios complementarios; Art. 33: Interpretación de Tratados autenticados en dos o más idiomas.

<sup>272</sup> Artículo 31 CVDT: “1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”.

<sup>273</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. Op. Cit, p.137.

prevenir la evasión fiscal. Este principio puede ser analizados desde tres perspectivas distintas<sup>274</sup>:

- i. Sentido y alcance de “evitar la DTI”: esta finalidad tiene importantes efectos económicos en la capacidad recaudatoria del el Estado Contratante al cual no se le asigna competencia tributaria total (existencia de un regla distributiva exclusiva) o se le asigna a lo menos una competencia tributaria parcial (existencia de una regla distributiva compartida). Esta situación tiene relevancia cuando un CDI es negociado por dos Estados Contratantes en posiciones asimétricas en cuanto al intercambio de la inversión extranjera, pues el Estado que presente déficit en este punto incurrirá por conclusión en un detrimento considerable de su recaudación fiscal por la aplicación de cláusulas en el CDI que eliminan, restringen o disminuyen su capacidad de imposición en la Fuente. Dado lo anterior, cobra mayor relevancia la idea de una buena estrategia de negociación de EP que permita gravar los beneficios que se generen en el Estado de la Fuente sin limitación alguna.
  
- ii. Rango de “*lex specialist*” de las cláusulas en un CDI: cuando un CDI se incorpora a nuestro derecho doméstico ocurre un concurso ideal tributario ya que una misma conducta pasaría a estar regulada en dos reglas de derecho distintas en cuanto su identidad y naturaleza<sup>275</sup>. Lo que ocurre en este caso es que el CDI y sus respectivas cláusulas determinan una pérdida de eficacia relativa en las atribuciones de las potestades tributarias recaudatorias que existen en las normas tributarias domésticas en ciertos casos, teniendo como correlato la supremacía de los Tratados Internacionales por sobre el ordenamiento jurídico local y las normas tributarias, de acuerdo a lo planteado por los Arts. 5 Inc. 2° CPR y 5 CT<sup>276</sup>. Lo anterior genera una limitación de la soberanía tributaria nacional negociada bilateralmente en el marco internacional que puede tener efectos o bien a favor del contribuyente o a favor del Estado Contratante. En este contexto, “evitar la doble tributación” como finalidad no puede servir como principio general para la interpretación de un CDI ya sea el caso en que se produzca DTI como en el caso en que el Estado de la Fuente deje tener competencia tributaria.

---

<sup>274</sup> *Ibíd.*, pp. 138-144.

<sup>275</sup> GÁRATE, CRISTIAN. 2013. Reflexiones sobre el Modelo Chileno de Política Fiscal Internacional. *En*: *Crónica Tributaria* (147): 106.

<sup>276</sup> Art. 5 CT: “Se faculta al Presidente de la República para dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o disminuyan sus efectos”.

- iii. Alcance del término “prevenir la evasión fiscal”: esta situación cobra vital importancia cuando por aplicación correcta de un CDI se genera una falta de tributación simultánea en ambos Estados Contratantes (Doble No Tributación, DNT). En este caso la finalidad de “prevenir la evasión fiscal” en relación a la DNT no puede ser considerado como un principio general válido que permita interpretar un CDI extensivamente a fin de crear un hecho imponible inexistente en la legislación tributaria doméstica. La existencia de vacíos legales que generan DNT es consecuencia de la falta de técnica de nuestros legisladores a la hora de estructurar y negociar un CDI la cual no puede ser subsanada con una interpretación local arbitraria y contraria al sentido natural de un CDI.

### 6.1.2. Valor del Modelo OECD y los Comentarios.

En una primera aproximación, resulta evidente que el Modelo OECD, sus Comentarios y los Reportes realizados por las entidades autorizadas constituyen referencias válidas para la correcta interpretación y aplicación de los CDI vigentes por Chile.

No obstante su validez en términos generales, el Modelo OECD y sus Comentarios en términos particulares no tienen preponderancia por sobre un CDI y tampoco llegan a formar parte del acuerdo o negociación del mismo, salvo que exista una remisión expresa como es el caso de CDI Chile – Austria<sup>277</sup>. Dado lo anterior, resulta necesario establecer el grado de autoridad que tienen como fuente de derecho a fin de establecer un criterio uniforme para su aplicación en la interpretación jurídica de los CDI de conformidad a los principios establecidos en la CVDT.

Una aproximación adecuada para la determinar la validez del Modelo OECD y sus Comentarios puede encontrarse en lo dispuesto por el Art. 32 CVDT que expresan lo siguiente:

<b>Art. 32</b>	<b>Medios de interpretación complementarios.</b> Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:
<b>(a)</b>	deje ambiguo u oscuro el sentido; o
<b>(b)</b>	conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

<sup>277</sup> Protocolo CDI Chile - Austria, Párrafo 11: “Se entiende que los Comentarios a los Modelos de OCDE y de las Naciones Unidas –según sean revisados ocasionalmente- constituyen un medio de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de Mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados en la medida que las disposiciones del presente Convenio corresponden a esos Modelos de Convenio y con sujeción a las interpretaciones en contrario en el presente Protocolo y cualquier interpretación en contrario acordada por las autoridades competentes después de la entrada en vigor del presente Convenio o de futuras reservas u observaciones a los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas o sus Comentarios por cualquiera de los Estados Contratantes”.

Teniendo en consideración que no siempre existe por parte de Chile una remisión expresa al Modelo OECD y sus Comentarios al momento de suscribir un CDI podemos estimar que dichas fuentes pueden ser comprendidas como medios extrínsecos y complementarios al CDI. Además, cabe tener presente que los únicos Comentarios que pueden tener validez son aquellos existentes al momento de la suscripción de un CDI. Respecto a este punto, no resulta plausible interpretar cláusulas de un CDI con cambios posteriores a los Comentarios, pues estos cambios no existían dentro del ámbito de conocimiento de la partes negociantes al momento de acordar un CDI. Dado que estos cambios no poseen incidencia respecto de los CDI acordados con anterioridad, cabe concluir que los Comentarios son válidos en la medida que estos sean contemporáneos al respectivo Tratado.

Respecto a los documentos emanados por la OECD conviene hacer una distinción; en cuanto a las Decisiones emanadas por el Consejo del Foro, son vinculantes para todos sus miembros, salvo aquellos casos en que un país miembro se haya abstenido de ella al momento de su adopción; las Recomendaciones (Estudios Técnicos) sólo son vinculantes en la medida que los países miembros hayan decidido adoptarlos formalmente en la legislación y tomado como medidas políticas. Por último, en cuanto a Documentos que tienen como sustento el Marco OECD sin ser emanados ni diseñados por la autoridad respectiva (*“Ministerial Declarations”* and *“International Agreements”*), no son vinculantes por no ser documentos oficiales, pero tienen poder en la medida que sean aceptados por los Estados Miembros previo visaje del Consejo de la OECD<sup>278</sup>.

Como crítica a la Administración Tributaria, en la actualidad no existe un criterio único respecto a la validez tanto de los Modelo OECD y sus Comentarios como de las Recomendaciones y Estudios Técnicos. Aunque desde 2010 Chile es miembro de la OECD, hasta el día de hoy existen criterios erráticos sobre la validez e incorporación del respectivo Modelo y los Comentarios al derecho doméstico<sup>279</sup> como asimismo, se utilizan y citan conceptos e ideas emanadas de Reportes, sin determinar su validez como fuente de derecho<sup>280</sup>. Resulta entonces, importante definir el rol de estos instrumentos y su validez como fuente de derecho dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Lo anterior se puede ser resuelto por vía administrativa (oficios del SII), vía legislativa (caso mexicano) o bien a través de la jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales de Justicia.

---

<sup>278</sup> OECD COUNCIL. 2007. Roadmap for the accession of Chile to the OECD Convention. Paris, France, OECD Publications, pp. 4-5.

<sup>279</sup> Ord. N° 2.890 de 04.08.2005, 2.521 de 27.08.2007, 2.176 de 26.04.2009 y Circular N° 57 de 16.10.2009.

<sup>280</sup> Circular N° 57 de 16.10.2009.

### 6.1.3. Remisiones al Derecho Doméstico.

El valor del derecho doméstico como fuente interpretadora nace cuando se agotan los medios que nos proporciona un CDI y en cierta medida, el Modelo OECD y sus Comentarios (sea como remisión de un mismo CDI o como medio complementario ya no son suficientes). Este agotamiento se debe principalmente, en ausencia de una remisión al derecho doméstico, “a la falta de cobertura en sus definiciones generales (Art. 3 Modelo OECD), carencias en sus definiciones particulares (Art. 5 OECD sobre el EP) o en sus Protocolos y Anexos”<sup>281</sup>.

Cuando un CDI en sí mismo no puede proveer las suficientes claves para poder interpretar, contiene una cláusula tipo de remisión al derecho doméstico establecido normalmente en el Art. 3 (2) que versa del siguiente modo:

<b>Art. 3 (2) OECD</b>	Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en cualquier momento, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas de la legislación de ese Estado.
----------------------------	--

Esta cláusula general se encuentra presente en todos los CDI suscritos y vigentes por Chile. Su aplicación se activa cuando, analizando el CDI de manera autónoma e independiente no es posible inferir de su contexto una interpretación o un atisbo de significado respecto de un concepto determinado. Así las cosas, esta remisión doméstica tiene su aplicación en ausencia de definiciones conceptuales o cuando existiendo, estas son ambiguas, insuficientes, parciales o no concluyentes para la aplicación de un artículo en particular.

Entendido lo anterior, la remisión al derecho doméstico debe cumplir con condiciones de aplicación<sup>282</sup>. En este sentido, se requieren factores de conexión entre los términos del CDI y las definiciones contempladas en la legislación doméstica para otorgar sentido y alcance a los términos oscuros y confusos<sup>283</sup>:

- a. Factores de conexión objetivos (*Objektabestand*): los factores de conexión objetivos entre un CDI y la legislación doméstica, guardan relación a propósito de los “conceptos generables” que contiene un CDI y sus consecuencias legales dentro de las reglas distributivas contenidas en el mismo. Cuando nos referimos a “conceptos generales”, hablamos de aquellos que son básicos en la configuración y aplicación de un CDI, tales como “Renta”, “Beneficios”, “Bienes” o en este caso, EP.

<sup>281</sup> GÁRATE, CRISTIÁN. 2010. “Tópicos de Interpretación Legal en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Chile”. Revista de Estudios Tributarios (1), p. 144.

<sup>282</sup> *Ibíd.*, p. 147.

<sup>283</sup> VOGEL, KLAUS. 1986. Double Tax Treaties an Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law 4(1): pp.68-73.



- b.** Factores de conexión subjetivos (*Metatatabestand*): por su parte, los factores de conexión subjetivos, guardan relación con los requisitos de aplicación de las reglas distributivas contenidas en un CDI (p.e. qué actividades se deben tomar en cuenta a la hora de atribuir beneficios empresariales al EP, según lo establecido en el Art. 7 OECD). En este aspecto, tiene mayor aplicación la remisión a la legislación doméstica del Art. 3 (2) respecto de las definiciones generales contenidas en un CDI. Por lo mismo, se debe tener un mayor cuidado y hacer una lectura amplia del contexto del CDI antes de la aplicación del artículo antes mencionado, pues una aplicación incorrecta o extensiva de esta regla de remisión puede llevarnos a caso de DTI o DNT<sup>284</sup>.

De esta forma, debemos entender que la remisión del CDI a la legislación doméstica en relación a la aplicación del Art. 3 (2) debe seguir los siguientes pasos:

- a.** En primer lugar, se aplican las definiciones y las reglas de interpretación contenidas en el CDI.
- b.** Si no se aplican reglas anteriores, se debe analizar si la legislación doméstica tributaria, en el contexto de los impuestos comprendidos en el tratado, concede un significado especial al término en conflicto.
- c.** Si el sentido y alcance del concepto todavía no está determinado, se debe preguntar si el contexto del CDI sugiere una interpretación diferente a la luz del peso que debe darse a interpretaciones alternativas al respecto. En esta situación tiene relevancia el factor de conexión subjetivo, ya que en estos casos una interpretación conforme a la legislación doméstica para CDI podría llevar a resultados inapropiados.
- d.** Si la pregunta (b) se responde negativamente, pero el término tiene sentido y alcance dentro del derecho doméstico pero fuera de la legislación tributaria doméstica aceptada por el CDI, a continuación, nos debemos remitir a otras legislaciones existentes en nuestro ordenamiento jurídico en la medida que el contexto del CDI no nos permita elucidar un base de interpretación de acuerdo con las reglas generales contempladas en la CVDT.

---

<sup>284</sup> *Ibíd.*, p. 74.

**6.2. “Extracción”, “Exploración” y “Explotación” de Recursos Minerales en el marco de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.**

Resultan claves para la comprensión del EP de RRMM, los conceptos de “extracción”, “exploración” y “explotación”. Haciendo un análisis de los CDI suscritos por Chile con los principales socios en materia minera podemos apreciar la reiteración significativa de estos términos:

**TABLA 9:** Análisis Art. 5 (2) f de los CDI suscritos y/o vigentes con los principales socios comerciales en Materia Minera.

Art. 5 OECD	ART. 5 ONU	ART. 5 USA	ART. 5 Australia	ART. 5 Canadá	ART. 5 Reino Unido
<b>(1) Definición General</b>	IGUAL.	IGUAL.	IGUAL	IGUAL	IGUAL
<b>(2) Lista Positiva</b>					
<b>f) Minas, canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales</b>	IGUAL	“Extracción” y “Explotación”.	“Exploración” y “Explotación”.	“Exploración” y “Explotación”.	“Exploración” y “Explotación”.
<b>f) Plazo</b>	Sin plazo.	Sin plazo.	Sin plazo.	Sin plazo.	Sin plazo
<b>(3) a) y b) EUA; (4) b), c) y final Australia</b>		“Exploración”: instalación más de 3 meses.	“Exploración” y “Exploración”.	6 meses.	6 meses.
		Plataforma 6 meses.	90 días en 12 meses.		
			183 días en 12 meses.		

**Fuente:** elaboración personal (2013).

Establecido lo anterior cabe preguntarse lo siguiente: ¿Cómo se entiende el EP a propósito de los RRMM en los CDI relevantes en materia minera? Podemos señalar las siguientes características:

- a. La definición general de EP, es la misma que señala el Modelo OECD, ONU y USA respecto de los demás CDI (artículo 5 (1)).

- b. A su vez, la definición específica (artículo 5 (2)) tiene distintos alcances. El Modelo OECD, ONU y USA señala la “extracción” como actividad constitutiva de EP. Sin embargo, los CDI con Canadá, Reino Unido y Australia señalan el término “exploración” y “explotación” de RRNN como actividades constitutivas de EP. Se exceptiona de este caso el CDI con USA, que utiliza la nomenclatura “extracción” y “explotación” de RRNN.
- c. Una característica relevante es que el artículo 5 (2) f de todos los CDI analizados, no contemplan un plazo de constitución. En este sentido, los Comentarios del Modelo OECD sobre el párrafo 5 señala que una actividad tiene cierta fijeza si sus actividades permanecen a lo menos, por 6 meses. Sin embargo, este tiempo de plazo es relativo según el tipo de negocio o actividad que se analice, por lo que corresponde ser analizado caso a caso.

Sin perjuicio de lo anterior, tanto el CDI con Australia y USA establecen plazos particulares en cuanto se refiere a la “explotación” y “exploración” de RRNN. Así, el CDI con Australia en el Art. 5 (4) señala que: “No obstante las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante: b) desarrolle actividades en el otro Estado (incluyendo la operación de equipo grande o valioso) en la exploración o explotación de recursos naturales situados en ese otro Estado por un período o periodos que en total excedan 90 días dentro de un período cualquiera de doce meses; u c) opere equipo grande o valioso en ese otro Estado (incluyendo lo dispuesto en el subpárrafo b)) por un período o períodos que en total excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, tales actividades se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente que la empresa tiene en ese otro Estado (...)”.

Por su parte, el CDI con USA señala en su Art 5 (3): “La expresión “establecimiento permanente” también incluye: a) una instalación utilizada para la exploración terrestre de recursos naturales sólo si su duración o la actividad continúa por más de tres meses; b) un sitio de construcción o proyecto de instalación y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, o una plataforma de perforación o nave utilizada para la exploración de recursos naturales no mencionada en el subpárrafo a), sólo si su duración o la actividad continúa por más de seis meses(...)”.

Esta señalización de plazos fuera del art. 5 (2) f genera un concurso normativo en Chile, pues ¿qué norma se aplica primero? Esto a nivel internacional aún no se encuentra resuelto. En términos prácticos, podemos sostener dos posturas a este respecto:

- a. Una postura más cercana a la interpretación literal de estos preceptos y la autonomía e integridad de los mismos, señalaría que el Art. 5 (2) f va antes que cualquier otro párrafo y por lo tanto los plazos que pueda señalar los párrafos posteriores no son aplicables.

- b. Otra postura, más protectora de los intereses al Estado de la Fuente, puede señalar que los párrafos posteriores al 5 (2) f son supletorios, en cuanto si no se puede comprender un plazo a las actividades de explotación, extracción u explotación, se puede aplicar lo dispuesto en dichos cuerpos.

Dada la posición de Chile, en tanto país exportador de materias primas (minerales en general) e importador de tecnología y desarrollo, resulta del todo evidente acomodar nuestra estrategia fiscal y técnica de interpretación considerando el sistema de plazo en su conjunto y de manera subsidiaria una respecto de otra, a fin de establecer una noción de EP amplio para favorecer nuestras reglas de atribución fiscal.

Como señalamos anteriormente, de la lectura de los CDI surgen conceptos claves como “exploración”, “extracción” y “explotación” de Recursos. La pregunta de fondo es ¿cuál es su significado en el contexto del CDI?

Considerando el principio de autonomía de interpretación, para comprender el alcance de los términos debe analizarse conforme al sentido corriente según el contexto del Convenio. De esta forma, “explorar” apunta principalmente a actividades de investigación (tomando como referencia lo dispuesto en el artículo 5 (4) e de los CDI, lista negativa EP<sup>285</sup>). Por otra parte, del término “explotación” podemos concluir que implica extraer sustancias minerales con un fin de lucrar y obtener beneficios de ella. Ahora bien, ¿qué quiere decir “extraer”?

El Modelo OECD y sus Comentarios (teniendo presente que las partes concluyeron los CDI inspirados en estos instrumentos), señalan que el término “extraer” debe entenderse ampliamente. Sin embargo, es distinto a “explorar” y que por lo tanto no se incluye en la lista del artículo 5 (2) del Modelo. Lo que nos quiere decir que la actividad de “exploración” no siempre constituye EP atendida sus características, salvo que cumpla con los requisitos del artículo 5 (1) del Modelo

---

<sup>285</sup> Art. 5 (4) CDI Chile - Canadá: “No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa”.

Art. 5 (4) CDI Chile - USA: “No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa y cualquier otra actividad similar, si tal actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar;(…)”.

Art. 5 (4) CDI Chile - UK: “No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa y cualquier otra actividad similar que tenga un carácter preparatorio o auxiliar;(…)”.

Art 5 (6) CDI Chile – Australia: “No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considerará que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o desarrollar investigación científica para la empresa, o cualquier otra actividad similar, si dicha actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar”.

En términos generales, todos los CDI vigentes y suscritos no vigentes por Chile tiene una definición semejante al formato señalado en los CDI antes descritos, salvo el acordado con Bélgica (actualmente vigente) y que en su Art. 5 (4) está redactado de la siguiente forma: “No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad o suministrar información para la empresa y cualquier otra actividad similar que tenga un carácter preparatorio o auxiliar”.

(definición general). A su vez, esta interpretación amplia nos señala que la “extracción” es un concepto económico y que puede comprender la “explotación”.

Otros medios para comprender estos términos, son los Tratados en materia minera o la remisión al derecho doméstico. Sin embargo, no es necesario remitirse a ellas en la medida que pueda ser definida anteriormente por los instrumentos ya utilizados.

Así las cosas, los efectos prácticos de lo señalado son lo siguiente:

- a. La exploración de RRMM no debiera constituir EP a nivel de CDI, salvo que cumpla con los requisitos de la definición general o que las partes contratantes explícitamente los consideren.
- b. En el primer evento, supone que las partes no incluyen el término exploración (caso EEUU, artículo 5 (2) f). De esta forma, las actividades de exploración sólo constituyen EP, si corresponde a un lugar fijo de negocios, donde se desarrolle todo o parte de la actividad y considerando un tiempo considerable de fijeza (OECD: 6 meses).
- c. En el segundo evento, surge la siguiente pregunta ¿qué actividades son constitutivas de exploración de Recursos? Considerando que tanto los CDI analizados, el Modelo OECD y sus Comentarios, no señalan que actividades implican la exploración debemos remitirnos a la legislación doméstica a través de cláusula 3 (2) de los CDI.
- d. La explotación de RRMM, si debiera constituir EP a todo evento, puesto que implica un fin de lucro y obtener beneficios por parte del particular que realiza estas operaciones. En este contexto, surge la pregunta ¿Qué actividades constituyen explotación? Nuevamente, al no poder inferir una respuesta dentro del contexto del CDI, Protocolos y Anexos, debemos remitirnos a la legislación doméstica para desarrollar un concepto acorde con la actividad.
- e. La extracción de minerales, ¿Constituye EP? Si nos remitimos a los instrumentos internacionales, podemos concluir que si constituyen EP, dado su carácter lucrativo. Sin embargo este es un término que no se encuentra ampliamente desarrollado porque tanto de los CDI que contiene el término “extracción”<sup>286</sup>, Protocolos y Anexos respectivos, como asimismo los Modelos OECD, ONU y USA, no dan luces al respecto. Por lo tanto, debemos realizar un análisis dentro de nuestra legislación doméstica a la búsqueda de resultado.

---

<sup>286</sup> CDI Chile - Corea, Chile - Brasil, Chile - México, Chile - USA.

Dentro del análisis podemos concluir que los conceptos de “extracción”, “exploración” y “explotación” de Recursos tiene una sustancia que puede ser inferida tanto de contexto del CDI como del Modelo OECD. Sin embargo, resulta difícil realizar una extensión en la labor interpretativa con estos medios para determinar qué actividades pueden constituir la “extracción”, “exploración” y “explotación” de RRMM. De acuerdo con el esquema de interpretación señalado en apartados anteriores, para completar el sentido y alcance de los términos antes usados debemos remitirnos al derecho doméstico de conformidad a lo señalado en el Art. 3 (2) de los CDI vigentes y suscritos no vigentes por Chile.

### **6.3. Actividades constitutivas de “Extracción”, “Exploración” y “Explotación” en el Derecho Doméstico.**

#### **6.3.1. Regulación de las Actividades Mineras en Chile.**

De acuerdo a la CPR, el Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas; independizando este dominio de aquel que recae sobre predios superficiales (Art. 19 N° 24 inc. 6°). Asimismo, distingue entre la riqueza que sólo el Estado puede aprovechar (cuya regulación es de competencia del derecho administrativo), aquella que cede a favor del dueño del predio superficial (cuya regulación es competencia del derecho común) y por último aquellas riquezas cuya búsqueda de exploración y explotación corresponden en general a cualquier persona, con arreglo a la legislación minera (Art. 19 N° 24 inc.7°).

Respecto de estas últimas sustancias minerales, la Carta Política señala que cualquier interesado puede obtener las concesiones respectivas de explotación o exploración de sustancias mineras (exceptuados los hidrocarburos líquidos y gaseosos). Dichas concesiones se constituirán en todo caso por resolución judicial y tendrán la duración que la legislación minera exprese; estas concesiones obligan al dueño a desarrollar la actividad necesaria para satisfacer el interés público que justifica su otorgamiento.

Por último, los derechos del titular de la concesión se encuentran amparados constitucionalmente y están sujetos a causales de caducidad en caso de incumplimiento. A partir de lo señalado, podemos distinguir 2 tipos de concesiones contempladas en nuestro ordenamiento jurídico: concesión por exploración y concesión por explotación.

### 6.3.2. “Exploración” de Recursos Minerales.

De conformidad a lo señalado por la ley (Arts. 2º, 3º Inc. 1º, 10 y 17 LOCM y Arts. 2º, 26, 28 y 112 y ss. CM), podemos definir la concesión minera de exploración como “el derecho real, inmueble y de duración limitada, que confiere a su titular, en todo el ámbito de su extensión territorial, las facultades de investigar la existencias de sustancias minerales concesibles y de solicitar una o más concesiones de explotación”<sup>287</sup>. La concesión de exploración tiene una duración de 2 años, contada desde la sentencia que la declara constituida, prorrogable por otro período de hasta 2 años, siempre que haga abandono de a lo menos la mitad la superficie total concedida y se cumplan otros requisitos en general (Art. 17 de la LOCM y 112 del CM).

La exploración puede ejercerse utilizando toda clase de procedimientos; autoriza al titular para hacerse dueño solamente de las sustancias minerales concesibles que necesite extraer con motivo del ejercicio de este derecho (Arts. 10 N° 3 LOCM y 113 inc. 1º CM) y dado que es sólo una concesión para explorar, le está prohibido establecer la explotación minera en la concesión (Art. 13 LOCM).

No obstante lo anterior, el concesionario tiene el derecho a manifestarse. La manifestación consiste en el derecho exclusivo a iniciar el procedimiento judicial para constituir concesión de explotación, dentro de los límites y plazos de duración de la concesión de exploración (Arts. 10 N° 2 LCM y 114 CM). En este sentido, el derecho a manifestarse recae sobre todas las sustancias concesibles que existen dentro de los límites de la concesión de exploración (Arts. 3º inc. 1º LCM y 26 CM).

Dentro del contexto ya señalado cabe preguntarse lo siguiente: ¿Qué actividades son constitutivas de exploración de Recursos? Considerando que tanto los CDI analizados, el Modelo OECD y sus Comentarios, no señalan que actividades implican la exploración nos remitiremos a la ley doméstica.

La vía legal de exploración en Chile es a través de una concesión, cuya especificación en cuanto a sus actividades se encuentra regulada por la LOCM y el CM. El Art. 10 LOCM<sup>288</sup> (derechos del concesionario de explotación), señala que la concesión de exploración se relaciona con las calicatas<sup>289</sup>, la investigación y la extracción no lucrativa<sup>290</sup>. Por su parte, el artículo 7 LOCM señala la facultad de catar y cavar<sup>291</sup>, actividades que se encuentran explícitas en toda concesión.

---

<sup>287</sup> OSSA BULNES, JUAN LUIS. 2007. Tratado de Derecho de Minería. 4ª ed., Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, p. 124.

<sup>288</sup> Art. 10 LOCM: “El concesionario de exploración tiene derecho exclusivo: 1. a hacer libremente calicatas y otras labores de exploración minera, salvo la observancia de los reglamentos de policía y seguridad y lo dispuesto en los artículos 7 y 8; 2. a iniciar el procedimiento judicial para constituir concesión de explotación, dentro de los límites y plazo de duración de la concesión de exploración, cuyo ejercicio le dará derecho preferente para constituirla aun después de la extinción de esta última, en la forma que determine el Código de Minería; 3. a hacer suyos los minerales concesibles que necesite extraer con motivo de las labores de exploración e investigación, y 4. a ser indemnizado, en caso de expropiación, por el daño patrimonial que efectivamente se le haya causado”.

<sup>289</sup> Calicata: Exploración que se hace con labores mineras en un terreno, o perforación que se practica para determinar la existencia de minerales o la naturaleza del subsuelo.

. Lo anterior tiene relación directa con el Art. 19 CM que señala que la facultad de cavar implica examinarla tierra, abrirla para investigar e imponer transitoriamente servidumbres para la búsqueda de minerales<sup>292</sup>.

De esta forma, la legislación nacional sólo vincula la exploración bajo estos conceptos (calicatas, investigación y extracción), estableciendo un umbral de constitución, pero sólo en la medida que se constituya dicha concesión.

### **6.3.3. “Explotación” de Recursos Minerales.**

En términos generales (Arts. 2º y 3º Inc. 1º, 11 y 17 de la LOCM y 2º, 26, 28 y 116 CM), podemos definir la concesión minera de explotación (pertenencia) como “el derecho real, inmueble y de duración indefinida, que otorga a su titular, en todo el ámbito de su extensión territorial, las facultades exclusivas de investigar la existencia de sustancias minerales concesibles y de extraer para sí todas esas sustancias, haciéndose dueño de ellas a medida que las extraiga. La concesión de explotación puede solicitarse directamente, sin obligación de conseguir antes una de exploración”<sup>293</sup>.

La concesión de explotación se caracteriza por tener una duración indefinida (Art. 17 LOCM). Se puede explotar por todos los medios posibles (no existe legislación restrictiva al respecto) y a diferencia de la concesión de exploración, autoriza al titular a hacerse dueño de lo extraído dentro de los límites de su pertenencia.

Señalado el alcance de la concesión de explotación, cabe preguntarse, ¿Qué actividades constituyen explotación? Nuevamente nos remitimos a la LOCM y al CM. El artículo 11 LOCM<sup>294</sup> no señala expresamente que actividades son constitutivas de explotación, pero lo relaciona con extraer para si las sustancias minerales con un fin lucrativo, pues vincula dicha actividad con la extracción y apropiación de recursos (“hacerse dueño”), aplicándose también lo dispuesto en el

---

<sup>290</sup> Art. 13 LOCM: “El concesionario de exploración no puede establecer explotación, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 3 del artículo 10”.

<sup>291</sup> Artículo 7º Inc. 1º LOCM: “Todo concesionario minero tiene la facultad exclusiva de catar y cavar en tierras de cualquier dominio con fines mineros dentro de los límites de la extensión territorial de su concesión”.

<sup>292</sup> Artículo 19 Inc. 1º CM: “La facultad de catar y cavar comprende no sólo las de examinar la tierra y la de abrirla para investigar, sino también la de imponer transitoriamente sobre los predios superficiales las servidumbres que sean necesarias para la búsqueda de sustancias minerales”.

<sup>293</sup> OSSA BULNES, JUAN LUIS. Op. Cit., p. 125.

<sup>294</sup> Art. 11 LOCM: “El concesionario de explotación tiene derecho exclusivo: 1. a explorar y explotar libremente las minas sobre las cuales recae su concesión y a realizar todas las acciones que conduzcan a esos objetivos, salvo la observancia de los reglamentos de policía y seguridad y lo dispuesto en los artículos 7 y 8; 2. a hacerse dueño de todas las sustancias minerales que extraiga y que sean concesibles a la fecha de quedar judicialmente constituida, comprendidas dentro de los límites de su concesión, y 3. a ser indemnizado, en caso de expropiación de la concesión, por el daño patrimonial que efectivamente se le haya causado, que consiste en el valor comercial de las facultades de iniciar y continuar la extracción y apropiación de las sustancias que son objeto de la concesión. A falta de acuerdo, el valor de dicho daño será fijado por el juez, previo dictamen de peritos. Los peritos, para los efectos de la determinación del monto de la indemnización, establecerán el valor comercial de la concesión, calculando, sobre la base de las reservas de sustancias concedidas que el expropiado demuestre, el valor presente de los flujos netos de caja de la concesión”.



artículo 7 LOCM (cavar y catar)<sup>295</sup>. En este sentido se expresa el Art. 116 CM que señala que el concesionario de explotación se hará dueño de todas las sustancias minerales dentro de los límites de su pertenencia<sup>296</sup>.

Asimismo, el Art. 64 bis LIR vincula las actividades de explotación minera con el ánimo de lucro al definir al explotador minero como “toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren”, definiendo asimismo, el producto que explota (producto minero<sup>297</sup>) y las transacciones que realiza con ello (venta<sup>298</sup>).

Sólo estas actividades señala la ley para entender la actividad de explotación. Lo anterior, también genera un umbral de constitución de EP, pero condicionada a la existencia de dicha concesión.

#### **6.3.4. “Extracción” de Recursos Minerales.**

La extracción de minerales, ¿Constituye EP? Si nos remitimos a los instrumentos internacionales, podemos concluir que sí constituyen EP, dado su carácter lucrativo. Pero si lo llevamos a la práctica en el derecho local, apreciamos que es un concepto que es fuente tanto de la exploración como la explotación. El Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la actividad minera y cualquier actividad extractiva<sup>299</sup>. El Art. 6 LOCM señala que la facultad de iniciar la exploración, extracción o apropiación de sustancias son propias de una concesión minera judicialmente constituida<sup>300</sup>. El Art 10 N° 3 y 11 N° 2 y 3 de la mencionada ley orgánica menciona el término “extracción” dentro de las actividades comprendidas tanto en la concesión de exploración como de explotación. Por último, el inciso final del Art. 116 del CM nos permite inferir un concepto de extracción, que según la normativa corresponde a “la separación del depósito natural del que formaban parte los minerales; o de su aprehensión, tratándose de desmontes, escorias y relaves”.

<sup>295</sup> Incluso puede explorar de acuerdo a lo señalado en el N° del Art. 11 LOCM.

<sup>296</sup> Art. 116 Inc. 2° CM: “El concesionario se hará dueño de todas las sustancias minerales que extraiga dentro de los límites de su pertenencia, y que sean concesibles a la fecha de su constitución o lleguen a serlo posteriormente. Se entienden extraídas las sustancias desde su separación del depósito natural del que formaban parte; o desde su aprehensión, tratándose de los desmontes, escorias y relaves a que se refiere el artículo 6°”.

<sup>297</sup> Producto minero: “la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre”.

<sup>298</sup> Venta: “todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero”.

<sup>299</sup> Art. 20° LIR: “Establécese un impuesto de 20% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre: 3°.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y: demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones”.

<sup>300</sup> Art. 6° Inc. 2° LOCM: “La privación de las facultades de iniciar o continuar la exploración, extracción y apropiación de las sustancias que son objeto de una concesión minera constituye privación de los atributos o facultades esenciales del dominio de ella”.

Esta situación genera un conflicto de caracterización porque a la luz del Derecho Internacional Público podría existir una concesión por extracción (CDI Chile-USA, p.e.). Sin embargo, en el derecho doméstico esta concesión no existe, lo que provoca un vacío legal que afecta directamente las facultades atributivas del país respecto a las actividades extractivas de RRMM.

#### 6.4. Efectos Jurídicos de las actividades constitutivas de “Extracción”, “Exploración” y “Explotación” de Recursos Minerales bajo los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.

En el marco de los CDI, los conceptos de “extracción”, “exploración” y “explotación” pueden ser constitutivas de EP. Sin embargo, resulta importante en el éxito de su configuración que dichas actividades estén reguladas en los mencionados Convenios y que no sean catalogadas como preparatorias o auxiliares. Asimismo, resulta del todo trascendente que los EP se constituyan como actividades lucrativas en el marco legal de nuestro país.

Así las cosas, podemos distinguir 4 escenarios: situación *de facto* (sin concesión), situación *iure* (con concesión), actividades preparatorias y prestación de servicios por personal calificado. Todas estas actividades tienen un análisis a nivel de CDI y de derecho doméstico que es pertinente analizar y comparar. Para este análisis se tomará en cuenta los CDI suscritos con Australia, Brasil<sup>301</sup>, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

En el análisis *de facto* (sin concesión tramitada), los CDI' s presentan las siguientes características:

**TABLA 10:** Análisis de constitución de EP de RRMM *de facto* (sin concesión) en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

CDI	Situación <i>de facto</i> sin Concesión		
	Extracción de RRMM	Exploración de RRMM	Explotación de RRMM
Chile - Australia	La “extracción” no está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. Debe ser analizada a partir del Art. 5 (1) (definición general) <sup>302</sup> . Sin embargo, no podemos inferir que actividades son constitutivas de “extracción” del CDI	La “exploración” está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 párrafos (2) f; (4) b y c. Dentro del CDI está vinculada a una actividad fija sujeta a plazo (90 o 183 días dentro de un período	La “explotación” también está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 párrafos (2) f; (4) b y c, en los mismos términos que la “exploración”. En este caso, también debemos remitirnos al derecho

<sup>301</sup> En esta oportunidad, se incluirá en el análisis el CDI Chile – Brasil a fin de establecer diferencias respecto a los CDI suscritos con países latinoamericanos no miembros de la OECD y países integrantes del mencionado Foro.

<sup>302</sup> Art. 5 (1) CDI Chile-Australia “A efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

	<p>(principio de autonomía, Art. 31 CVDT), como de su Protocolo. En virtud del Art. 3 (2) nos remitimos a la legislación doméstica.</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava con impuesto del 20% las rentas provenientes de las actividades extractivas. Sin embargo, no menciona que actividades son vinculantes de extracción. En virtud del Art. 2 CT<sup>303</sup>, nos remitimos a la legislación minera materializada en el CM.</p> <p>Realizando una interpretación gramatical (Art. 19 Inc. 1°<sup>304</sup>, 20<sup>305</sup> y 21 CC<sup>306</sup>), lógica (Art. 22 Inc. 1° CC<sup>307</sup>) y sistemática con la LIR (Art. 22 Inc. 2° CC<sup>308</sup>), podemos definir “extracción” a partir del Inc. 2° del Art 116 CM como “la separación del depósito natural del que formaban parte los minerales; o de su aprehensión, tratándose de desmontes, escorias y relaves”, siendo esta una actividad tanto de la “exploración” como de la “explotación” de RRMM.</p> <p><i>De facto</i>, la “extracción” de RRMM puede</p>	<p>de 12 meses). Sin embargo, del contexto del CDI (Art. 31 CVDT) y de su Protocolo no podemos inferir que actividades constituyen “exploración”, por lo que debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo al Art. 3 (2).</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la minería, sin mencionar la “exploración” específicamente. Dado lo anterior, nos remitiremos al CM (por aplicación del Art. 2 CT).</p> <p>Realizando una interpretación gramatical y lógica a partir del Art. 14 y 15 CM, podemos asimilar la “exploración” con actividades vinculadas a la facultad de cavar y catar tierras con el fin de buscar minerales, calificando como actividad preparatoria.</p> <p>Por lo tanto, en términos fácticos, la exploración de RRMM puede no constituye EP.</p>	<p>doméstico, Art. 3 (2), teniendo prioridad las leyes tributarias.</p> <p>Realizando una interpretación lógica, el Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la minería y en general de la explotación de las actividades extractivas.</p> <p>Podemos inferir un ánimo lucrativo en la “explotación” de RRMM, en tanto actividad extractiva.</p> <p>Existiendo actividades económicas-comerciales, podemos concluir que, en los hechos, la “explotación” de RRMM constituye EP.</p>
--	---	---	--

<sup>303</sup> Art. 2 CT: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”.

<sup>304</sup> Art. 19 inc. 1° CC: “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”.

<sup>305</sup> Art. 20 CC: “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”.

<sup>306</sup> Art. 21 CC: “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

<sup>307</sup> Art 22 inc. 1° CC: “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”.

<sup>308</sup> Art. 22 inc. 2° CC: “Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”.

	entenderse como constitutiva de EP.		
<b>Chile – Brasil</b>	<p>La “extracción” está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. Sin embargo, no podemos inferir que actividades son constitutivas de “extracción” del CDI (Art. 31 CVDT), como tampoco de su Protocolo. En virtud del Art. 3 (2) nos remitimos a la legislación doméstica.</p> <p>Por aplicación del Art. 20 N° 3 LIR y del Art. 116 CM (remisión a partir del Art. 2 CT) y aplicando las reglas de interpretación gramatical, lógica y sistémica del CC, puede entenderse como constitutiva de EP como en el CDI anterior.</p>	<p>La “exploración” está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. Sin embargo, del contexto del CDI como de su Protocolo no podemos inferir que actividades constituyen “exploración” de RRMM, por lo que debemos remitirnos al derecho doméstico, Art. 3 (2) CDI.</p> <p>En virtud de los Arts. 14 y 15 CM ( por remisión a partir del Art. 2 CT) la “exploración” no constituye EP (en este caso, también se realiza una interpretación gramatical y lógica de las normas).</p>	<p>La “explotación” está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. Al igual que en los casos anteriores, debemos remitirnos al Art. 3 (2).</p> <p>De acuerdo a lo señalado en el Art. 20 N° 3 LIR (aplicación de las reglas de interpretación lógica del CC), podemos concluir que la “explotación” de RRMM constituye EP.</p>
<b>Chile - Canadá</b>	IGUAL AUSTRALIA <sup>309</sup>	IGUAL BRASIL	IGUAL BRASIL
<b>Chile - Reino Unido</b>	IGUAL AUSTRALIA, CANADÁ <sup>310</sup>	IGUAL BRASIL, CANADÁ	IGUAL BRASIL, CANADÁ
<b>Chile – USA</b>	IGUAL BRASIL	<p>La “exploración” está incluida en el Art. 5 (3) a del CDI, vinculándolo a la búsqueda terrestre de recursos sujeto a un plazo de continuidad superior a 3 meses. Del CDI (Art. 31 CVDT) y su Protocolo no podemos inferir que actividades constituyen “exploración” de RRMM, por lo que debemos remitirnos al derecho doméstico, Art. 3 (2) CDI.</p> <p>En virtud de los Arts. 14 y 15 CM (se aplica lo dispuesto en el Art. 2 CT)</p>	IGUAL BRASIL, CANADÁ, REINO UNIDO

<sup>309</sup> El Art. 5 (1) del CDI Chile - Canadá se encuentra redactada en los mismos términos que el CDI Chile – Australia.

<sup>310</sup> El Art. 5 (1) del CDI Chile - Reino Unido presenta la misma redacción que los CDI suscritos con Canadá y Australia.

		la “exploración” no constituye EP (realizando interpretación gramatical y lógica de ambas normas).	
--	--	--	--

Fuente: elaboración personal (2013).

Sin embargo, la constitución del EP *de iure* con concesión, presenta las siguientes variaciones respecto del supuesto anterior:

**TABLA 11:** Análisis de constitución de EP de RRMM *de iure* (con concesión) en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

CDI	Situación <i>de iure</i> con Concesión		
	Extracción de RRMM	Exploración de RRMM	Explotación de RRMM
<b>Chile - Australia</b>	<p>La “extracción” no está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. De ser analizada a partir del Art. 5 (1). Sin embargo, no podemos inferir que actividades son constitutivas de “extracción” del CDI (Art. 31 CVDT), como de su Protocolo. En virtud del Art. 3 (2) nos remitimos a la legislación doméstica.</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava con impuesto del 20% las renta provenientes de las actividades extractivas. Sin embargo, no menciona que actividades son vinculantes de extracción. En virtud del Art. 2 CT, nos remitiremos a la LOCM.</p> <p>El Art. 6 LOCM señala que la facultad de iniciar la “exploración”, “extracción” o “apropiación” de sustancias son propias de una concesión minera judicialmente constituida. El Art 10 N° 3 y 11 N° 2 y</p>	<p>La “exploración” está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 párrafos (2) f; (4) b y c (actividad fija sujeto a plazo). Sin embargo, del contexto del CDI (Art. 31 CVDT) como de su Protocolo no podemos inferir que actividades constituyen “exploración” de RRMM, por lo que debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo con el Art. 3 (2).</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la minería, sin mencionar la “exploración” específicamente. Nos remitiremos a la LOCM de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 2 CT.</p> <p>El Art. 10 LOCM, señala que la concesión de “exploración” se relaciona con las</p>	<p>La “explotación” también está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 párrafos (2) f; (4) b y c, en los mismos términos que la “exploración”. En este caso, también, debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo con el Art. 3 (2).</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la minería y en general de la “explotación” de las actividades extractivas.</p> <p>El Art. 64 bis LIR vincula las actividades de explotación minera con el ánimo de lucro al definir al “explotador minero” como “toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren”.</p>

	<p>3 de la mencionada ley orgánica menciona el término “extracción” dentro de las actividades comprendidas tanto en la concesión de “exploración” como de “explotación”.</p> <p>Sin embargo, en el derecho doméstico esta concesión no existe, lo que provoca un vacío legal. No hay EP de “extracción” de RRMM.</p>	<p>calicatas y la investigación. Sin embargo, el fundamento de la exploración es obtener beneficios económicos las cuales se concretarán posteriormente al realizar la manifestación respectiva (de acuerdo a lo señalado en la Historia de la Ley<sup>311</sup>).</p> <p>En este caso, la “exploración” de RRMM puede constituir EP en la medida dichas actividades apunten a una futura ganancia.</p>	<p>Por aplicación del Art. 2 CT, el artículo 11 LOCM relaciona la “explotación” con extraer para si las sustancias minerales con un fin lucrativo. En este sentido el Art. 116 CM señala que el concesionario de explotación se hará dueño de todas las sustancias minerales dentro de los límites de su pertenencia</p> <p>Por lo tanto, la “explotación” de RRMM mediante concesión, constituye EP.</p>
<p><b>Chile – Brasil</b></p>	<p>La “extracción” está incluida en el Art. 5 (2) f del CDI. Sin embargo, no podemos inferir que actividades son constitutivas de “extracción” del CDI (Art. 31 CVDT), como de su Protocolo. En virtud del Art. 3 (2) nos remitimos a la legislación doméstica.</p> <p>En virtud del Art. 20 N° 3 LIR, Arts. 6, 10 N° 3 y 11 N° 2 y 3 LOCM (aplicación del Art. 2 CT) “extracción” es sinónimo de “apropiación”, “exploración” y “explotación”.</p> <p>Sin embargo, en el derecho doméstico esta concesión no existe, lo que provoca un vacío legal. Por lo tanto, no existe un EP de RRMM <i>de lure</i>.</p>	<p>La “exploración” está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 (2) f. Ante la ausencia de ejemplos que actividades exploratorias en el CDI (Art. 31 CVDT) y su Protocolo, debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo al Art. 3 (2).</p> <p>De acuerdo al Art. 20 N° 3 LIR y del Art. 10 LOCM (por aplicación del Art. 2 CT), la “exploración” de RRMM puede constituir EP en la medida que tal actividad sea contemplada en el CDI y en la legislación doméstica (siempre que busque constituir una futura “explotación”).</p>	<p>La “explotación” también está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 (2) f; En este caso, también debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo con el Art. 3 (2).</p> <p>El Art. 20 N° 3 LIR grava las rentas provenientes de la minería y en general de la “explotación” de las actividades extractivas. El Art. 64 bis, vincula la explotación de RRMM con el ánimo de lucro.</p> <p>Además, el Art. 11 LOCM y el Art. 116 CM, regulan expresamente el régimen de concesión de “explotación” (aplicación del Art. 2 CT).</p> <p>Por lo tanto, la “explotación” de RRMM</p>

<sup>311</sup> Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (BCN). Historia de la Ley N° 18.097 Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras. Valparaíso, Chile, pp. 27-29.

			mediante concesión, constituye EP.
<b>Chile - Canadá</b>	IGUAL AUSTRALIA	IGUAL BRASIL	IGUAL BRASIL
<b>Chile - Reino Unido</b>	IGUAL AUSTRALIA, CANADÁ	IGUAL BRASIL, CANADÁ	IGUAL BRASIL, CANADÁ
<b>Chile – USA</b>	IGUAL BRASIL	<p>La “exploración” está incluida en las actividades contempladas en el Art. 5 (3) a (actividades terrestres, duración continua de a lo menos 3 meses). Ante la ausencia de ejemplos que actividades exploratorias en el CDI (Art. 31 CVDT) y su Protocolo, debemos remitirnos al derecho doméstico, de acuerdo con el Art. 3 (2).</p> <p>De acuerdo al Art. 20 N° 3 LIR, Art. 10 LOCM (por remisión del Art. 2 CT), la “exploración” de RRMM puede constituir EP.</p>	IGUAL BRASIL, CANADÁ, REINO UNIDO

**Fuente:** elaboración personal (2013).

Por otra parte, el uso de máquinas con fines de investigación preparatoria y auxiliar, presenta el siguiente tratamiento:

**TABLA 12:** Análisis de actividades de Máquinas con fines de Investigación en los CDI' s suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

<b>CDI</b>	<b>Uso de Máquinas con fines de Investigación</b>
<b>Chile - Australia</b>	El Art. 5 (6) e señala que no constituye EP el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar investigaciones científicas o cualquier otra actividad similar si tal actividad tiene el carácter de preparatoria o auxiliar. El uso de máquinas con fines de investigación puede enmarcarse dentro de esta cláusula. Sin embargo, la aplicación de esta norma puede generar confusión con lo dispuesto con el Art. 5 (3) b y c, a propósito del uso de máquinas con fines de exploración. Con todo, en este caso prevalece lo dispuesto en la primera cláusula ya que la segunda cláusula apunta a una investigación con fines “lucrativos”. Con todo, esto podría provocar un concurso normativo que conviene ser revisado por nuestro país. Ya que no podemos inferir que actividades son constitutivas de actividades preparatorias o auxiliares del CDI (Art. 31 CVDT) como de

	<p>su Protocolo, debemos remitirnos a la legislación doméstica, en virtud del Art. 3 (2) del CDI.</p> <p>De acuerdo a la legislación minera (por remisión del Art. 2 CT dada la falta de guías en la legislación tributaria), esta actividad puede ser caracterizada dentro de una concesión de exploración (Art. 10 LOCM) como labores de “catas, “cava” y búsqueda de minerales en general que no tienen un fin lucrativo (Art. 14 y 15 CM). Atendiendo el sentido del Art. 5 (6) e del CDI y la naturaleza de la concesión, se aplica lo dispuesto en el CM. Por tanto, la exploración sin concesión puede tener naturaleza preparatoria, es un “No EP” y debe cumplir con lo dispuesto en el apartado 4.3.5 de esta Memoria.</p>
<b>Chile – Brasil</b>	<p>El Art. 5 (4) e<sup>312</sup> tiene una redacción semejante al Art. 5 (6) CDI Chile – Australia. No contiene una cláusula especial sobre uso de máquinas para la investigación de RRMM. Estas actividades se diferenciarían de la exploración como EP señalada en el Art. 5 (2) (f). Sin embargo, la poca claridad en su redacción podría incentivar errores en su aplicación. Dada la imposibilidad de inferir que actividades son preparatorias o auxiliares en el CDI (Art. 31 CVDT) como de su Protocolo, no remitiremos a la legislación doméstica, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 3 (2) del Convenio.</p> <p>Estas actividades, serían calificadas como “exploraciones sin concesión”, vinculadas a las catas y cavas (búsqueda de minerales en general) de acuerdo con los Arts. 14 y 15 CM. También sería considerado como un “No EP” (se aplica el CM por remisión del Art. 2 CT).</p>
<b>Chile - Canadá</b>	IGUAL BRASIL <sup>313</sup>
<b>Chile - Reino Unido</b>	IGUAL BRASIL, CANADÁ
<b>Chile – USA</b>	<p>El Art. 5 (4) e se encuentra redactado en los mismos términos que en los CDI’ s antes analizados. El uso de máquinas con fines de investigación puede enmarcarse dentro de esta cláusula. Sin embargo, esta norma puede colisionar con el Art. 5 (3) a, a propósito del uso de máquinas con fines de exploración terrestre. Aunque tiene prioridad lo señalado en la primera cláusula por la naturaleza de la actividad, esta situación podría provocar un concurso normativo que conviene ser revisado. Nos remitimos al derecho doméstico según lo señalado en el Art. 3 (2) del CDI, dada la imposibilidad de extraer del CDI las actividades calificadas como “preparatorias o auxiliares” (Art. 31 CVDT) como de su Protocolo.</p> <p>Por último, se aplica en Chile lo dispuesto en los Arts. 14 y 15 del CM y sería un “No EP” (aplicación del CM por remisión del Art. 2 CT).</p>

**Fuente:** elaboración personal (2013).

<sup>312</sup> Art. 5 (4) CDI Chile - Brasil: “No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes de este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas u otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa”.

<sup>313</sup> El Art. 5 (4) del CDI Chile – Canadá tiene una leve desviación en su redacción que para efectos de análisis, no tiene injerencia alguna.



Por último, la constitución del EP dentro de la cláusula de Prestación de Servicios, presenta el siguiente tramado en su configuración en el derecho doméstico:

**TABLA 13:** Análisis del EP de RRMM con Cláusula de Servicios en los CDI 's suscritos con Australia, Brasil, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

CDI	Prestación de Servicios Profesionales		
	Extracción de RRMM	Exploración de RRMM	Explotación de RRMM
Chile - Australia	<p>El Art. 5 (4) a<sup>314</sup> configura la hipótesis de EP cuando una empresa preste servicios en el otro Estado contratante por un período de tiempo que en total excedan 183 días dentro de 12 meses y estos sean prestados por personas naturales.</p> <p>A nivel de CDI, la presencia de personas para labores de extracción puede considerarse EP si se cumple el requisito de tiempo (183 días dentro de 12 meses).</p> <p>Para saber que actividades realizadas por personal <i>in situ</i> constituye EP debemos remitirnos a nuestra legislación doméstica (Art. 3 (2) CDI) ya que dentro del CDI (Art. 31 CVDT) como de su Protocolo no es posible identificar que actividades pueden ser constitutivas de tal entidad.</p> <p>A nivel de nuestra legislación, debemos distinguir:</p>	<p>En el caso de la “exploración” de RRMM a través de personal calificado puede entenderse tanto dentro del Art. 5 (4) a como del Art. 5 (2) f. Sin embargo, por un criterio de especialidad y especificación, tiene aplicabilidad la primera cláusula, pues en este caso se considera EP el personal y no el lugar físico.</p> <p>Por lo tanto, a nivel de CDI, la presencia de personal calificado constituye EP si realiza labores que en total sumen 183 días dentro de 12 meses.</p> <p>Para saber que actividades son constitutivas de EP de servicios de RRMM, debemos reconducir nuestro análisis a nivel de nuestro derecho doméstico (Art. 3 (2) por falta de aplicación del Art. 31 CVDT). En este contexto, debemos realizar la misma distinción:</p>	<p>La “explotación” de RRMM presenta el mismo contexto que la “exploración”, es decir puede comprenderse tanto en el párrafo 4 a como en el 2 f. Sin embargo, se aplica la primera disposición.</p> <p>A nivel, de CDI, la presencia de personal calificado para labores de “explotación” constituye EP si este cumple el período de tiempo señalado en los casos anteriores.</p> <p>Para analizar acabadamente que actividades son realizadas por personas calificadas debemos remitirnos a lo dispuesto en el Art. 3 (2) CDI. Dentro del análisis en el derecho doméstico, nuevamente debemos distinguir:</p> <p><b>Explotación sin concesión:</b> a partir del Art. 20 N° 3 LIR podemos inferir un ánimo lucrativo en la “explotación” de RRMM (interpretación lógica</p>

<sup>314</sup> Art. 5 (4) CDI Chile - Australia: “No obstante las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante: a) preste servicios en el otro Estado Contratante (distintos de las actividades a las cuales se aplica los subpárrafos b) o c)) durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, y estos servicios sean prestados por intermedio de una o más personas naturales que estén presentes y prestando dichos servicios en ese otro Estado (...) (...) tales actividades se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente que la empresa tiene en ese otro Estado, a menos que las actividades estén limitadas a aquellas mencionadas en el párrafo 6 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo”.

	<p><b>Extracción sin concesión:</b> los trabajos realizados por personal calificado puede constituir EP en virtud de lo señalado en el 20 N° 3 LIR Art. 116 CM, realizando una interpretación gramatical, lógica y sistémica de ambas normas.</p> <p><b>Extracción con concesión:</b> el personal calificado que preste servicios en Chile, no constituirá EP, toda vez que la concesión por extracción de RRMM no existe en Chile (Art. 2 CT que nos remite a los Arts. 6, 10 N° 3 y 11 N° 2 y 3 LOCM).</p>	<p><b>Exploración sin concesión:</b> la LIR y el CT no nos dan señales de actividades de “exploración”, por lo que debemos remitirnos a la legislación minera (Art. 2 CT). Realizando una interpretación gramatical y lógica, el CM asimila la “exploración” con actividades vinculadas a la facultad de cavar y catar tierras con el fin de buscar minerales (Arts. 14 y 15), calificando como actividad preparatoria.</p> <p>Por lo tanto, el EP de “exploración” de RRMM realizada por un grupo de personas no constituye EP.</p> <p><b>Exploración con concesión:</b> a partir del Art. 10 LOCM (remisión a la legislación minera según lo dispuesto en el Art. 2 CT) podemos concluir que el fundamento de la concesión por “exploración” es obtener beneficios económicos las cuales se concretarán posteriormente al realizar la manifestación respectiva. Por lo tanto, el trabajo de profesionales en terreno para la “exploración” de RRMM puede constituir EP.</p>	<p>de la norma). Por lo tanto, la presencia de personal para labores <i>in situ</i> para la “explotación si constituye EP”.</p> <p><b>Explotación con concesión:</b> De acuerdo con los Arts. 20 N° 3 y 64 bis LIR; Art. 11 LOCM y Art. 116 CM todo trabajo de “explotación” de RRMM constituye EP dado el fin lucrativo que este persigue. Por lo tanto, el trabajo de personal en terreno también es calificado como EP de RRMM.</p>
--	--	---	--

<b>Chile – Brasil</b>	<p>El CDI vigente entre Chile y Brasil, no contempla en el Art. 5, la hipótesis del EP de servicios. Para establecer si un grupo de personas in situ que realice labores de “extracción” de RRMM es constitutivo de EP deberá ser analizado dentro de la definición general contemplado en el subpárrafo f del Art. 5 (2) del mencionado artículo.</p> <p>La situación planteada es grave, ya que el personal que presta servicios en el país puede no cumplir con los requisitos de la definición general (principalmente <i>situs, locus o temporalidad</i>) y no ser constitutiva de EP a nivel de CDI, provocando conflictos de DTI con la administración de Brasil.</p> <p>Para su aplicación en la legislación doméstica, aplica el análisis realizado en el CDI Chile – Australia anteriormente.</p>	<p>La situación de “exploración” de RRMM presenta la misma problemática que la “extracción” realizada por personal calificado. En este caso, el análisis debe realizarse a partir de lo dispuesto en el subpárrafo f del Art. 5 (2) del CDI por sobre lo dispuesto en el Art. 5 (1).</p> <p>En el caso de aplicación en nuestra legislación doméstica, se aplica íntegramente lo analizado en el CDI Chile – Australia (respecto de las concesiones).</p>	<p>La “explotación” de RRMM por personal <i>in situ</i> aplica el análisis realizado a propósito de la “exploración” y “extracción” de Recursos.</p>
<b>Chile - Canadá</b>	IGUAL AUSTRALIA (Art. 5 (3) b CDI <sup>315</sup> )	IGUAL AUSTRALIA (Art. 5 (3) b CDI)	IGUAL AUSTRALIA (Art. 5 (3) b CDI)
<b>Chile - Reino Unido</b>	IGUAL AUSTRALIA, CANADÁ (Art 5 (3) b y c CDI <sup>316</sup> ).	IGUAL AUSTRALIA, CANADÁ (Art 5 (3) b y c CDI).	IGUAL AUSTRALIA, CANADÁ (Art 5 (3) b y c CDI).
<b>Chile – USA</b>	IGUAL AUSTRALIA,	IGUAL AUSTRALIA,	IGUAL AUSTRALIA,

<sup>315</sup> Art. 5 (3) CDI Chile - Canadá: “La expresión “establecimiento permanente” también incluye: b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses”.

<sup>316</sup> Art. 5 (3) CDI Chile - Reino Unido: “La expresión “establecimiento permanente” también incluye: (b) la prestación de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente en un Estado Contratante, si esas actividades son desarrolladas dentro de ese Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y (c) la prestación de servicios profesionales y otras actividades de naturaleza independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa persona está presente en ese Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses”.

	CANADÁ, REINO UNIDO(Art 5 (3) c CDI <sup>317</sup> )	CANADÁ, REINO UNIDO (Art 5 (3) c CDI).	CANADÁ, REINO UNIDO (Art 5 (3) c CDI).
--	--	--	--

**Fuente:** elaboración personal (2013).

A partir de las tablas analizadas podemos apreciar que la constitución del EP de RRMM a la luz de los CDI suscritos por Chile varía de acuerdo a la estrategia fiscal que utilice la EE extranjera:

- a. En cuanto a la constitución *de facto* del EP de RRMM, podemos interpretar que es posible constituir un EP de “extracción” de RRMM a partir de lo señalado en el Art. 20 N° 3 LIR y el inc. 2° del Art. 116 CM y de “explotación” de los mismos Recursos, ya que el mismo artículo de LIR da luces de lo que se entiende por explotación de RRNN en general. Respecto a la “exploración” de RRMM esta no alcanza el umbral de constitución toda vez que los Arts. 14 y 15 CM las asocia a actividades investigativas que no tienen un ánimo lucrativo.
- b. En lo que respecta a la constitución *de iure*, tanto la “exploración” como la “explotación” de RRMM son constitutivas de EP a partir de la regulación de la LOCM. Distinta situación presenta la “extracción” de RRMM toda vez que esta actividad está asociada a ambos tipos de concesiones, pero no tiene regulación propia, dejando un vacío legal grave que puede afectar nuestras arcas fiscales.
- c. Sobre a las actividades preparatorias realizadas por máquinas especializadas, estas pueden constituir en nuestra legislación doméstica actividades de “catas”, “cavas” y búsqueda de minerales en general (Art. 14 y 15 CM), teniendo la naturaleza preparatoria o auxiliar. Sin embargo, en futuras negociaciones corresponderá hacer provisiones especiales a este tipo de cláusula toda vez que la concesión de “exploración” posee características similares, lo que puede provocar un concurso normativo innecesario tanto a nivel de CDI como en el nuestra legislación.
- d. Por último, las actividades realizadas por personal calificado *in situ* también puede constituir EP en la medida que cumpla los requisitos temporales señalados en los CDI’ s analizados. En particular, resulta grave a nuestro parecer que el CDI Chile – Brasil no

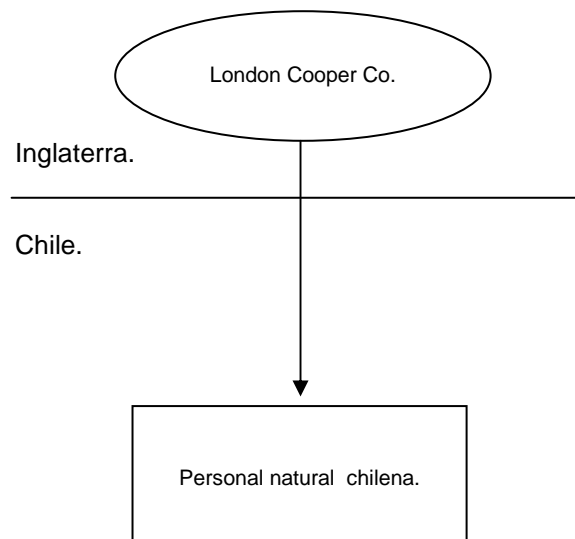
<sup>317</sup> Art. 5 (3) CDI Chile - USA: La expresión “establecimiento permanente” también incluye: c) una empresa que presta servicios en el otro Estado Contratante, por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses y tales servicios son prestados a través de una o más personas naturales que están presentes y prestan tales servicios en ese otro Estado A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa, en el sentido del Artículo 9 (Empresas Asociadas), serán consideradas como realizadas por la empresa mencionada en último lugar si las actividades de ambas empresas son substancialmente las mismas, salvo cuando ellas sean realizadas simultáneamente”.

contenga una cláusula de servicios, ya que a nivel de Convenios podría provocar un vacío que puede afectar nuestro Régimen Fiscal al no constituirse este tipo de EP. Resulta importante establecer claras reglas del EP para no perjudicar nuestras potestades atributivas en materia de tributación.

## 6.5. Casos Prácticos.

### 6.5.1.Caso 1.

¿Qué pasa si un empresa con residencia en Londres contrata en Chile a un particular para que vaya a los faldeos e instale un dispositivo electrónico (sonar) que durante 2 meses rastrea presencia de minerales? ¿Constituye su actividad un EP dentro del marco del CDI Chile – Reino Unido y dentro de la legislación doméstica? Para efectos prácticos la persona natural encargada de realizar la instalación del dispositivo electrónico no constituye EP de los señalados en el Art. 5 (5) del CDI Chile – Reino Unido<sup>318</sup>.



<sup>318</sup> Art. 5 (5) CDI Chile - Reino Unido: "No obstante lo dispuesto en los párrafos 1, 2 y 3 de este artículo, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7 de este artículo, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 de este artículo y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo".

## Análisis.

A nivel de CDI, para que se constituya el EP de RRMM del Art. 5 (2) f debe cumplir con los requisitos generales de todo EP contenida en su definición general del Art. 5 (1) (“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”).

En la situación planteada, es forzado concluir que estas actividades constituyen un EP del Art. 5 (2) f. En este sentido, para que se entienda configurado un EP (según los Comentarios OECD al Artículo 5 N° 6.3<sup>319</sup> y 10<sup>320</sup>), debe desarrollar actividades significativas para la empresa y requiere de equipo y personal en terreno, que este caso no cumple satisfactoriamente dado que el sólo uso de una maquinaria instalado por una persona no otorga suficiente umbral de trabajos de la empresa. Por último, el período de tiempo es tan corto que no nos permite confirmar la fijeza de las actividades. De modo tal, no existe EP de RRMM y puede ser cataloga como actividad preparatoria o auxiliar de conformidad al Art. (5) 4 e del CDI Chile – Reino Unido.

Para establecer que actividades pueden ser preparatorias o auxiliares (aplicación del Art. 3 (2) de CDI ante la falta de elementos de mencionado Convenio y de su Protocolo), nos remitimos a nuestro derecho doméstico. En este contexto, dichos trabajos pueden ser desarrollados sin mediar una concesión, por lo tanto sería una exploración *de facto*. Dado que la LOCM reserva las la exploración y explotación para las concesiones, dicha actividad sólo podría ser analizada desde la perspectiva del CM, en particular las actividades de búsqueda de minerales en general (Arts. 14 y 15), las cuales no persiguen un fin necesariamente lucrativo.

Por lo tanto, la actividad realizada por esta persona no es constitutiva de EP de RRMM, siendo actividades auxiliares a ésta, de conformidad al Art. 5 (4) e del CDI.

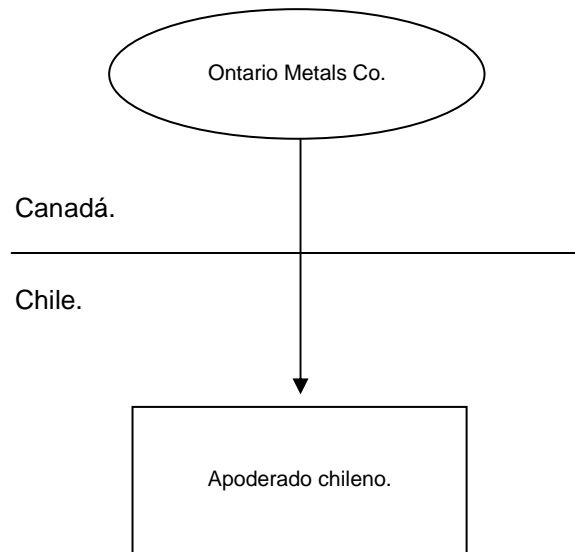
---

<sup>319</sup> “Where a place of business which was, at the outset, designed to be used for such a short period of time that it would not have constituted a permanent establishment but is in fact maintained for such a period that it can no longer be considered as a temporary one, it becomes a fixed place of business and thus — retrospectively — a permanent establishment. A place of business can also constitute a permanent establishment from its inception even though it existed, in practice, for a very short period of time, if as a consequence of special circumstances (e.g. death of the taxpayer, investment failure), it was prematurely liquidated”. OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 1, N° 6.3.

<sup>320</sup> “The business of an enterprise is carried on mainly by the entrepreneur or persons who are in a paid-employment relationship with the enterprise (personnel). This personnel includes employees and other persons receiving instructions from the enterprise (e.g. dependent agents). The powers of such personnel in its relationship with third parties are irrelevant. It makes no difference whether or not the dependent agent is authorised to conclude contracts if he works at the fixed place of business (see paragraph 35 below). But a permanent establishment may nevertheless exist if the business of the enterprise is carried on mainly through automatic equipment, the activities of the personnel being restricted to setting up, operating, controlling and maintaining such equipment (...)”. OECD Commentary. 2010. Article 5, paragraph 1, N° 10.

### 6.5.2.Caso 2.

Qué pasa si una empresa con residencia en Ontario obtiene una concesión de exploración por medio de un apoderado chileno y realiza actividades de sondaje a través de maquinaria liviana guiadas por personal capacitado durante 6 meses. La gestión realizada por el mandatario judicial no constituye un EP de aquellos mencionados en los Arts. 5 (5) y 5 (6) del CDI Chile - Canadá<sup>321</sup>  
<sup>322</sup>¿Constituye EP de RRMM?



#### Análisis.

A nivel de CDI Conviene analizar primeramente si esta actividad puede ser constitutiva de EP de RRMM o de Servicios. Este caso, podemos apreciar que la firma internacional obtuvo una concesión de “exploración”, por lo que ya dispone de un lugar geográfico para realizar actividades. En este contexto, resulta aplicable lo dispuesto en el párrafo (2) f por sobre el párrafo (3) b del CDI Chile – Canadá, toda vez que tiene prioridad el lugar físico sobre el personal.

<sup>321</sup> Art. 5 (5) CDI Chile-Canadá: “No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha 4 persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo”.

<sup>322</sup> Art. 5 (6) CDI Chile-Canadá: “Sin embargo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos”.

En los hechos, apreciamos que si es posible concluir la existencia de un EP; existe un umbral de actividades que constituyen EP, como labores de sondaje y trabajo de personal. Por otra parte, se realizan actividades durante un período de tiempo de 6 meses, por lo que podemos apreciar que hay actividad relevante de la empresa con personal dependiente lo que demuestra fijeza y permanencia. De esta forma, existe EP a nivel de CDI.

Remitiéndonos al derecho doméstico (aplicación del Art. 3 (2) al no dilucidar actividades constitutivas de exploración en el CDI y su Protocolo), al ser tramitado una concesión de exploración esta actividad es realizada por los vehículos legales pertinentes, por lo que se aplica lo dispuesto en el Art. 10 y siguientes LOCM (es una actividad *de iure*). Dada la naturaleza del tipo de actividades (investigar, calicatas, extracción) y el fin de estos (futura explotación de RRMM), las actividades realizadas por esta entidad son coherentes con lo dispuesto en el CDI.

Por lo tanto, tales actividades son constitutivas de EP de RRMM de exploración.

### **6.5.3. Reflexiones.**

- a. La explotación de RRMM debería constituir un EP. Esto se debe a que la explotación implica extracción a título lucrativo y por lo tanto tendría pérdidas y ganancias en la fuente.
- b. La exploración de RRMM, no necesariamente constituye un EP, a menos que esté consignada en el CDI. Sin embargo, puede darse el caso de que, bien existiendo la exploración como actividad constitutiva de EP, pueda no verificarse en cuanto a la cantidad, tiempo y calidad de actividades requeridas. Un tema de investigación a futuro puede importar aplicación de cláusulas de lista negativa del CDI.
- c. Sin embargo, queda la siguiente pregunta pendiente ¿Debe la extracción de recursos considerarse, a todo evento EP? Este tema no deja de ser menor, porque de ser afirmativa la respuesta, las actividades que tienen fines no lucrativos incluso podrían considerarse EP y quizás el medio para llevarla a cabo es mediante una reserva al Modelo OECD. Este es un tema de política fiscal que debe discutirse acabadamente, teniendo en consideración la importancia de la minería en el país.



## **6.6. Fundamentos de la Tributación del Establecimiento Permanente de Recursos Minerales.**

La tributación del EP de RRMM en nuestro derecho doméstico se encuentra determinada por fin lucrativo que tengan las actividades realizadas por las empresas que desarrollen en Chile. Estas actividades deben manifestar tal fin tanto en el contexto de un CDI en un primer nivel de constitución, como dentro de lo establecido en el derecho doméstico, como un segundo nivel de aplicación.

Dentro del derecho doméstico esto implica que las empresas privadas constituirían EP en la medida que realicen actividades vinculadas con la exploración y explotación de RRMM, siempre y cuando estos sean realizados por los vehículos legales establecidos, es decir, habiendo sido tramitados las concesiones respectivas.

La concesión minera de exploración tiene como fin realizar investigaciones y trabajos tendientes a la búsqueda de sustancias minerales concesibles, para posteriormente explotarlas. En este sentido, el fundamento de la exploración es obtener beneficios económicos las cuales se concretarán posteriormente al realizar la manifestación respectiva. Esto la diferencia, a nivel doméstico, de catar y cavar sin concesión, ya que esta última puede tener un fin netamente investigativo no económico<sup>323</sup>. Asimismo, se diferencia de las actividades preparatorias o auxiliares que consagra los CDI, ya que esta tiene como fin el negocio mismo de la empresa, constituyendo una epata previa y necesaria antes de ser efectivo los trabajos destinados a obtener ganancias<sup>324</sup>.

No obstante lo establecido en el último punto, conviene hacer presente en futuras negociaciones la incorporación de estos términos en la lista negativa de EP para distinguir adecuadamente la exploración con fin económico de la que tiene fin propiamente investigativo.

La concesión de explotación de RRMM busca extraer de las minas las riquezas que tiene y sacar la utilidad o negocio de estos, apropiándose de los que se extraiga para beneficio propio, por lo que el ánimo de lucro se manifiesta evidentemente y está en coherencia de con la definición general de un EP establecida en los CDI<sup>325</sup>.

La extracción de RRMM no constituye una actividad autónoma respecto de la exploración de recursos, toda vez que el concesionario tiene la facultad de extraer y hacerse dueño de lo que extraiga a fines de realizar fines de investigación en cuanto a las cualidades y valor económico de la sustancia mineral; como tampoco lo es de la explotación, ya que esta contiene la actividad de extraer para el beneficiario los sustancias respectivas con el fin de hacer negocios. Asimismo, es propia de las catas y cavas de actividades netamente investigativas, académicas o de uso personal no lucrativo. Como régimen de concesión de extracción en términos generales, esto genera un

---

<sup>323</sup> Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (BCN). Loc. Cit.

<sup>324</sup> SASSEVILLE, JACQUES y SKAAR, ARVID A. Op. Cit., pp.41-42.

<sup>325</sup> Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (BCN). Loc. cit.

vacío legal en nuestro ordenamiento jurídico que puede provocar una merma en nuestras arcas fiscales. Esto puede ser resuelto haciendo una reserva al Modelo OECD señalando que toda actividad extractiva de RRMM es constitutiva de EP en la medida que tenga fines económicos.

Por tanto, se hace necesario desarrollar una nueva estrategia de política de negociación que tenga presente la adecuación de lo dispuesto en los CDI en nuestra legislación doméstica, teniendo presente la importancia estratégica de nuestros RRMM a fin de realizar un concepto de EP adecuado a nuestra legislación que permita gravar las actividades lucrativas y distinguir las claramente de las no lucrativas.

## CONCLUSIONES.

El tratamiento del EP tanto en la legislación doméstica como a nivel de CDI presenta poco desarrollo. Esta situación, se ve reflejada a la hora de constituir EP a propósito de la exploración y explotación de RRMM.

A nivel doméstico, falta desarrollo normativo y guías administrativas que permitan adecuar las reglas del EP en materia minera a los CDI suscritos y vigentes por Chile. La falta de una definición adecuada del EP, la ausencia de una lista ejemplar amplia, la falta de claridad a la hora de atribuir beneficios a tal entidad son indicativos de una falta de técnica gravísima que compromete gravemente las reglas fiscales del país. A esta problemática, resulta conveniente replantear nuevos lineamientos por el SII para desarrollar y aclarar el concepto de EP de RRMM, en cuanto a su dimensión y alcance. Un camino a seguir, es lo desarrollado por en la doctrina comparada en asimilar la definición y criterios de constitución del EP conforme a los planteado en el Modelo OECD y sus Comentarios.

A nivel de CDI, podemos apreciar que falta un criterio especial en aras de establecer un EP de RRMM. Se aprecia en los mencionados Convenios que la regulación abarca solamente una sub párrafo (Art. 5 (2) f de los CDI), sin considerar la posibilidad de otras formas de constitución de EP en el rubro minero a propósito de las características de tales actividades. Resulta necesario entonces establecer una nueva estrategia de negociación del EP a propósito de los RRMM, que tenga en consideración el uso de maquinarias, equipos, proyectos de construcción e instalación y el uso de personal (agentes dependientes y subsidiarias). Sin duda, el CDI Chile – Australia, representa un patrón de EP que dentro de este ámbito conviene analizar como cláusula marco.

Analizando conceptualmente las cláusulas de exploración y explotación de RRMM, podemos afirmar que de fundamento de la tributación del EP en este ámbito consiste en el fin lucrativo de las actividades realizadas por las EE que desarrollen el giro de su negocio a través de esta entidad. Este ánimo de deben manifestarse tanto en el contexto de los CDI como dentro de lo establecido en el derecho doméstico, siendo la exploración y la explotación de RRMM constitutiva de EP en la medida que medien las concesiones reguladas en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, los principios de ánimo de lucro y legalidad no siempre son plasmados a la hora de negociar los CDI. Lo anterior, a propósito del CDI Chile – USA que consagra la extracción de RRMM como constitutiva de EP, siendo que dentro de nuestra legislación no existe tal tipo de concesión. Asimismo, persiste el conflicto entre la exploración de RRMM y actividad auxiliar, por lo que se requiere por parte de Chile aclarar tal punto en futuras negociaciones.

A partir de lo estudiado en los presentes CDI, podemos apreciar que si bien existe una voluntad de ensanchar el concepto de EP a favor del Estado de la Fuente, la redacción conceptual llegar a ser confusa, poco práctica y con falta de sistematicidad con respecto de la legislación minera y tributaria. De esta forma las potestades tributarias de Chile a propósito del EP, terminan siendo

acotadas y fácilmente eludibles para los inversores extranjeros. Dado lo anterior, es necesario para futuros acuerdos de CDI un acabado conocimiento en materia de recursos mineros con el fin de desarrollar conceptos adecuados para tener una adecuada recaudación a favor de nuestro erario público. Ello permitiría mejorar el uso de RRMM en camino al desarrollo intelectual, cultural, social y económico del país. Recordemos que estos Recursos no son Renovables y por ello, sujetos a agotamiento; importante es entonces desarrollar buenas políticas tributarias a nivel internacional.

## BIBLIOGRAFÍA.

ACQUATELLA, JEAN; ALTOMONTE, HUGO; ARROYO, ANDRÉS y LARDÉ, JEANNETTE. 2013. Rentas de Recursos Naturales no Renovables en América Latina y el Caribe: evolución y participación estatal, 1990-2010. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU). (Serie Seminarios y Conferencias).

ARA G. CARLOS, 2009. "Situación Tributaria de los Establecimientos Permanentes". En: "Conversaciones Tributarias: 25 de marzo de 2009. Santiago de Chile, Instituto Chile de Derecho Tributario (ICHDT), s/p.

ARNOLD, JOAN C. 2009. USA Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup>, 2009. Vancouver, Canada.

AVI-YONAH, REUVEN S. y TITTLE, MARTIN B. 2007. "The New United States Model Income Tax Convention". Michigan, United States of America, John M. Olin Center for Laws and Economics (working paper No. 07-024).

BAKER PHILIP y COLLIER, RICHARD S. 2006. General Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2006. g Cahiers de Droit Fiscal International: "The of Attribution Profits to Permanent Establishment". Vol 91 b.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE (BCN). Historia de la Ley N° 18.097 Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras. Valparaíso, Chile.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE (BCN). Historia de la Ley N° 20.630 Ley que perfecciona la Legislación Tributaria y financia la Reforma Educacional. Valparaíso, Chile.

BLANCO LOBOS, MARÍA TERESA y FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. 2009. Establecimientos permanentes: Aspectos Tributarios. Santiago de Chile, Librotecnia.

BOADWAY, ROBIN y FLATTERS, FRANK. 1993. The Taxation of Natural Resources: Principles and Policy Issues. Washington, D.C, U.S.A. Policy Research Department of The World Bank.

BROWN, CATHERINE. 2012. Permanent Establishments and the Mining Industry – A Roadmap to the Taxation of Resource-Based Activities under Tax Treaties. En: Asia-Pacific Tax Bulletin. Amsterdam, The Netherlands. 18 (1).

CAMPBELL, COLIN y McDOWELL, TERRY. 2009. Canada Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94<sup>a</sup> 2009 Vancouver, Canada.

CÓDIGO CIVIL (DFL N° de 30.05.2000).

CÓDIGO DE MINERÍA (Ley N° 18.248 de 26.09.1983).

CÓDIGO TRIBUTARIO (DL N° 830 de 31.12.1974).

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). 2012. La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU).

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL). 2013. Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe: Reformas Tributarias y Renovación del Pacto Fiscal. Santiago de Chile, Naciones Unidas (ONU).

COMITÉ DE INVERSIÓN EXTRANJERA (CINVER). 2013. Destino de la IED [en línea] <[http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=134&Itemid=99](http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=134&Itemid=99)> [consulta: 10 de junio de 2013].

COMITÉ DE INVERSIÓN EXTRANJERA (CINVER). 2013. Estadísticas [en línea] <[http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=415&Itemid=64](http://www.inversionextranjera.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=415&Itemid=64)> [consulta: 10 de junio de 2013].

CONSEJO MINERO (CM). 2012. Minería en Cifras. Santiago de Chile, Consejo Minero.

CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (29.05.1969).

CONVENIO ENTRE DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y NUEVA ZELANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE POLONIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DEL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN DE RUSIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DEL REINO DE TAILANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, GANACIA O BENEFICIO Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE E IRLANDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y A LAS GANANCIAS DE CAPITAL.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y AUSTRALIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y A LOS "BENEFICIOS OTORGADOS EN VIRTUD DE UN EMPLEO", "FRINGE BENEFITS", Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE BÉLGICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE DINAMARCA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE NORUEGA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE SUECIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA CONFEDERACIÓN SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE AUSTRIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE COREA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE CROACIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA.

CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE CHILE Y LA REPUBLICA DE PERÚ PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE SUDÁFRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DEL ECUADOR PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA PORTUGUESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y MALASIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO.

CÓRDOVA, ALEX y TARTARINI, TULLIO. 2009. Peru Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g “Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?” Vol. 94ª 2009 Vancouver, Canada.

COTTARELI, CARLO. 2012. Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation. International Monetary Fund (IMF).

CUEVAS OZÍMICA, ALBERTO. 2010. Establecimientos Permanentes. Revista de Estudios Tributarios (1).

CUEVAS OZÍMICA, ALBERTO. 2011. Relación entre los conceptos de Establecimiento Permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la Legislación Chilena sobre el Impuesto a la Renta. Revista de Estudios Tributarios (3).

DE SOUZA CARVALHO, ANDRÉ. 2009. Brazil Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g “Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?” Vol. 94ª 2009 Vancouver, Canada.

FICHARDT, LIESL. 2009. UK Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g “Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?” Vol. 94ª 2009 Vancouver (Canada).

GÁRATE, CRISTIÁN. 2004. The Fixed Place of business in the context of Electronic Commerce. LLM Thesis. Viena, Österreich. Wirtschafts Universität.

GÁRATE, CRISTIÁN. 2010. “Tópicos de Interpretación Legal en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Chile”. Revista de Estudios Tributarios (1).

GÁRATE, CRISTIÁN. 2012. Charla Técnica sobre Reforma Fiscal. En: Charlas ICHDT, Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT): 2012. pp. s/p.

GÁRATE, CRISTIÁN. 2012. Comentario Técnico Reforma Fiscal 2012. [en línea] <[http://www.protax.cl/pdf/cristian\\_garate\\_mensaje\\_182-360.pdf](http://www.protax.cl/pdf/cristian_garate_mensaje_182-360.pdf)> [consulta: 18 de junio de 2013].

GÁRATE, CRISTIAN. 2013. Reflexiones sobre el Modelo Chileno de Política Fiscal Internacional. En: Crónica Tributaria (147).

GEIREGAT, CHIRS y YANG, SUSAN. 2013. Bueno, ¿pero demasiado? En: Finanzas y Desarrollo 50 (3).



INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO (ICHDT). 2012. Informe Reforma Tributaria. Santiago, Chile. s/p.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF). 2009. Fiscalidad de Los Recursos Naturales en América Latina. Madrid, España.

INTERNATIONAL REVENUE SERVICE (IRS). 2006. United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

LARA RAMOS, LUIS R. y LEÓN-SANTACRUZ, RICARDO. 2009. México Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94ª 2009 Vancouver, Canada.

LARRAÍN FELIPE. El Acuerdo de Doble Tributación entre Chile y EE.UU. y la Política del Gobierno sobre Integración Tributaria. En: Seminario Económico Cámara Chileno-Norteamericana de Comercio (AMCHAM): abril 2010. Santiago, Casa Piedra, AMCHAM.

LEY N° 20.630 de 27.09.2012 (perfecciona la Legislación Tributaria y financia la Reforma Educacional).

LEY ORGÁNICA CONSTITUCIONAL SOBRE CONCESIONES MINERAS (Ley N° 18.097 de 21.01.1982).

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (DL N° 824 de 31.12.1974).

MAHARAJ, ANSHU y McCORMACK, JOCK. 2009. Australia Branch Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94ª 2009 Vancouver (Canada), pp. 83-87.

NATURAL RESOURCES CANADÁ (NRCAN). 2013. Mining Regulations [en línea] <<http://www.nrcan.gc.ca/minerals-metals/policy/legislation-regulations/3707>> [consulta: 27 de agosto de 2013].

OECD COUNCIL. 2007. Roadmap for the accession of Chile to the OECD Convention. Paris, France, OECD Publications.

OECD Committee on Fiscal Affairs. 2010. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris, France, OECD Publications.

OECD. 2010. 2010 Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishment. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administrations.

OECD. 2010. Review of Comparability and of Profits Methods: Revision of Chapters I-III of The Transfer Pricing Guidelines. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administration.

OECD. 2011. Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of The OECD Model Tax Convention. Paris, France. Centre for Tax Policy and Administration.

OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris, France, OECD Publications.

OECD. 2013. Mineral Resource Trade in Chile: Contribution to Development and Policy Implications. Paris, France, OECD Publications.

OSSA BULNES, JUAN LUIS. 2007. Tratado de Derecho de Minería. 4ª ed., Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile.

PALMA BIFANO, ELIDIE. 2013. O Investimento Financeiro e o Estabelecimento Permanente. En: Revista de Direito Tributário Internacional (RTDI), Ano 3 (8).

PERAGÓN LORENZO, LUIS A. 2013. Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición para atraer para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina. Ciudad de Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO A LA RENTA, GANANCIAS O BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO.

PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 6 Y NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 13 DEL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE PERÚ PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ALCANCE DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 2 DEL PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO A LA RENTA, GANANCIA O BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO.

ROHATGHI, ROY. 2005. "Basic International Taxation. Volume One: Principles of International Taxation". Second Edition. London, Richmond, pp. 97-98.

RUTA, MICHELE y VENABLES, ANTHONY. 2012. International Trade in Natural Resources: Practice an Policy. En: Annual Review of Resource Economics. 2012 (4).

SÁNCHEZ ALVABERA, FERNANDO. 2004. El desarrollo productivo basado en la explotación de recursos naturales. Santiago de Chile, División de Recursos Naturales e Infraestructura de la CEPAL (Serie Recursos Naturales e Infraestructura).

SÁNCHEZ ALVABERA, FERNANDO y LARDÉ, JEANNETTE. 2006. Minería y Competitividad en América Latina. Santiago de Chile, División de Recursos Naturales e Infraestructura de la CEPAL (Serie Recursos Naturales e Infraestructura).

SASSEVILLE, JACQUES y SKAAR, ARVID A. 2009. General Report. En: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA). 2009. g "Cahiers de Droit fiscal International: Is There a Permanent Establishment?" Vol. 94ª 2009 Vancouver, Canada.

SCHOUERI, LUIS EDUARDO y OLIVER-CHRISTOPH, GUNTHER. 2011. A Subsidiaria/Filial como Establecimiento Permanente. En: Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 6 (16).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). 2013. Convenios para evitar la Doble Imposición [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [consulta: 3 de septiembre de 2013].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Circular N° 58 de 19.11.1990.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Circular N° 31 de 01.06.2007.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 3.378 de 18.07.1977.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2.530 de 13.07.1994.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 3.532 de 20.12.1996.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 253 de 03.02.1997.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 303 de 28.01.1998.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 1599 de 18.06.1998.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2.205 de 05.06.2000.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 4.053 de 20.10.2000.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2.556 de 08.06. 2004.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 1.748 de 17.05.2005.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2890 de 04.08.2005.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 3.397 de 14.02.2007.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2997 de 25.10.2007.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 800 de 17.04.2008.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 1646 de 08.05.2009.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 2.348 de 28.12.2010.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). Ord. N° 614 de 14.03.2011.

THE WORLD BANK (TWB). 2013. World Development Indicators. New York, USA, the World Bank.

TORIZ GARCÍA, MIGUEL ÁNGEL. 2012. El establecimiento permanente, ¿Qué es y cuándo se utiliza? [en línea] <  
<http://www.epaf.com/iframe/revistas%20paf/2012/554/El%20establecimiento%20permanente.%20Qu%C3%A9%20es%20y%20cu%C3%A1ndo%20se%20utiliza.pdf>> [consulta: 2 de septiembre de 2013].

UNITED NATIONS (UN). 2011. Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries. New York, United States of America (USA), United Nations.

VOGEL, KLAUS. 1986. Double Tax Treaties an Their Interpretation. Berkeley Journal of International Law 4(1).

VON HALDENWANG, CHRISTIAN. 2011. Taxation of Non-Renewable Resources – What are the Key Issues). German Development Institute (DIE), Briefing Paper (5) 2011.

