



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE POSTGRADO

Establecimientos Permanentes. Propuesta de una definición que sea acorde a la realidad económica actual y de parámetros que ayuden a prevenir la elusión a través de su uso.

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO

FRANCISCO JAVIER DE SARRATEA VALDÉS

PROFESORA GUÍA:
ASTRID SCHUDECK DÍAZ

SANTIAGO DE CHILE
SEPTIEMBRE 2016

TABLA DE CONTENIDO

	Página
1.- Introducción.....	4
2.- Planteamiento del problema.....	8
3. Evolución histórica de los EP.....	12
4. Tratamiento de los EP bajo el alero de la LIR.....	14
4.1. El EP en la LIR.....	14
4.2 EP en Chile de contribuyentes domiciliados y/o residentes en el extranjero.....	16
4.2.1 Impuestos Aplicables.....	20
4.3. EP en el extranjero de contribuyentes domiciliados y/o residentes en Chile.....	22
4.3.1. Impuestos aplicables.....	24
5. Concepto EP de acuerdo a los Convenios para evitar la Doble Tributación según modelo OCDE.....	26
5.1 Concepto EP.....	26
5.2 Mecánica del EP bajo el modelo OCDE.....	32
5.3 Reseña sobre BEPS.....	39

5.4 EP bajo la perspectiva de BEPS.....	40
5.4.1 Mecanismos de “comisionistas” y “exenciones de actividad específica”.....	42
5.4.2 Unidad del servicio prestado o gestión encomendada. Fraccionamiento de los servicios o contratos que soportan las actividades del EP.....	43
6. Jurisprudencia Administrativa.....	45
7. Jurisprudencia nacional y comparada acerca de los EP.....	66
8. Propuesta del trabajo.....	75
8.1 Definición de EP.....	75
8.2 Parámetros que ayuden a determinar cuando estamos en presencia de maniobras elusivas para evitar la configuración de un EP.....	77
9. Conclusiones.....	83
10. Bibliografía.....	85

1. INTRODUCCIÓN

La definición y alcance del concepto establecimiento permanente (en adelante “EP”) ha sido un tópico de especial relevancia tanto en Chile como en el extranjero en el sentido que constantemente se ha estado tratando de delimitar su definición y alcance. Como veremos en este trabajo, las consecuencias tributarias de la aplicación de este concepto son especialmente determinantes para los grupos de empresas multinacionales, agentes que en definitiva son uno de los actores relevantes en la economía mundial.

En este contexto, cabe advertir que “determinar en forma exacta qué es un establecimiento permanente, no es una respuesta sencilla, la cual dependerá de diversos factores, en especial si consideramos el carácter dinámico de la economía, las relaciones de sus agentes y las nuevas necesidades frente al mercado. Todos ellos deben analizarse, además, en el marco del impuesto concreto de que se trate, ya que el establecimiento permanente presenta en los distintos impuestos una problemática particular”¹

Con el objeto de corroborar que estamos frente a un tema difuso y por lo mismo desafiante, basta señalar que el concepto de EP no está definido en nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) ni en ningún otro cuerpo legal de nuestra legislación nacional. Caso opuesto ocurre en la

¹ FAUNDEZ U., Antonio y BLANCO L., María Teresa 2009. Establecimientos Permanentes: Aspectos Tributarios. Santiago, Librotecnia. 11p.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”)², organismo que mediante su modelo de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación, ha definido al EP en su artículo 5 como el “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Adicionalmente, el artículo citado se refiere a otros casos de situaciones y/o instituciones que se comprenderían dentro del concepto EP. Todo ello será desarrollado en el transcurso del presente trabajo.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el “SII”), a través de su jurisprudencia administrativa ha definido qué se debe entender por un EP, señalando que es “la extensión de la actividad de la citada 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”³.

De la lectura de la definición de EP proporcionada por la OCDE y por el SII, se puede constatar que la definición de EP de la OCDE es bastante más amplia que la proporcionada por el SII, pues establece diferentes situaciones que pudieren configurar un EP. Lo anterior sin duda tiene importantes implicancias en el contexto impositivo, ya que el tratamiento tributario de un EP implica que estamos frente a la extensión de la personalidad jurídica de la casa matriz.

² Chile se incorporó como miembro de la OCDE el año 2010.

³ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 1998. Oficio N° 303, de fecha 29.01.1998.

Adicionalmente, este trabajo abordará ciertos fallos judiciales nacionales e internacionales que también entregan directrices de qué entender por un EP. Ello, contribuye a concluir si la definición de EP proveída por el SII satisface adecuadamente la realidad económica actual; si sería necesario adoptar la definición de la OCDE en nuestra legislación o bien⁴; si se hace necesario proponer una nueva propia de EP que vaya acorde al tráfico jurídico actual. En relación al tema en discusión, resulta pertinente señalar que la OCDE en conjunto con una agrupación de países denominados “G-20”⁵, han desarrollado una serie de normas llamadas BEPS (sigla en inglés de “Best Erosion and Shifting Profits”), las cuales entregan nuevos criterios acerca de qué entender por un EP en el contexto de la realidad económica actual.

Lo anterior será el objetivo principal del presente trabajo, esto es, determinar si es o no necesario redefinir el concepto de EP, tomando en consideración la jurisprudencia administrativa del SII, doctrina nacional y extranjera, BEPS y Tratados Internacionales.

⁴ Sólo a modo de referencia, Sudáfrica ha incluido en su legislación interna el concepto de EP contenido en el artículo 5 del modelo OCDE, considerando las modificaciones que vaya sufriendo dicho concepto. – ROELEVELD J. y WEST C., International Fiscal Association, Branch Report, Sudáfrica, Cahieres de Droit Fiscal International, Volume 94°, 586 p.

⁵ Los países que componen el G-20 son los siguientes: Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino Unido, Rusia, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea. OCDE. “About BEPS and the inclusive framework”. [en línea] < <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> > [consulta: 4 de septiembre 2016]. Traducción libre.

En segundo término, es y ha sido de conocimiento público que en algunas ocasiones el contribuyente tiende a realizar conductas con fines elusivos que tienen por propósito trasladar utilidades de manera artificial desde una jurisdicción a otra. Como reacción a la conducta descrita, es que la OCDE desarrolló las BEPS, las cuales tienen por propósito evitar o mermar la conducta elusiva del contribuyente mediante mecanismos que eviten la constitución de un EP en el país donde se origine la renta, entre otras conductas elusivas que se intentan atenuar.

En dicho contexto, BEPS a través de sus informes y específicamente por medio de su Acción 7, han establecido una serie de directrices que ayudan a determinar cuándo estamos frente a conductas con fines mayoritariamente elusivos. Por consiguiente, el segundo objetivo de este trabajo será tratar de sistematizar los criterios señalados por BEPS a fin de proponer una guía que permita establecer si la estructura corporativa y/o actividades desarrolladas por un grupo económico en el país fuente de la renta se ajusta a una legítima razón de negocios o tiene un fin predominantemente elusivo.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La complejidad de la aplicación del EP en el ámbito tributario, radica en que su uso debe estar en armonía con lo que comúnmente se reconoce como “potestad tributaria” que cada Estado posee.

En términos generales, la potestad tributaria la podemos definir como “la atribución que detenta el Estado de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de sus fines propios”⁶. Dentro de los factores de conexión que legitiman a un Estado a cobrar un impuesto a una persona natural o jurídica destacan: “1) La dependencia política, según la cual un Estado podría cobrar tributos por todos los bienes o rentas percibidos por sus nacionales, sea que esos bienes o rentas estén en ese mismo país o en el extranjero; 2) El domicilio o residencia, que como criterio atributivo de competencia tributaria se opone a la fuente y connota una vinculación personal frente a una vinculación objetiva; 3) La situación de los bienes, criterio opuesto al del domicilio aplicable principalmente a los tributos de carácter real; 4) La vinculación económica, que es un agregado de distintos criterios y sostiene que la tributación debe satisfacerse una sola vez, mediante una división técnica y justa entre las jurisdicciones fiscales del lugar del domicilio, de la ubicación material de la riqueza o de la producción de la renta”⁷.

⁶ Factores extraídos de RIBERA N., Teodoro. 1999. La potestad tributaria del Estado. En: Conferencia para el Seminario “La Constitución Económica”. Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 1 p.

⁷ ALBORNOZ R., Juan. 2000. El Establecimiento Permanente. Revista de Derecho (Valdivia) (11): 7-12.

Ahora bien, cuando estamos frente a una operación comercial que involucra dos Estados distintos, puede darse el fenómeno de que dicha transacción quede sujeta a una **doble tributación internacional**, entendiendo por tal cuando dos entes con personalidad jurídica en el orden interestatal establecen simultánea y coactivamente un mismo impuesto, sobre un mismo hecho, tributos que deberán ser soportados por una misma y única persona natural o jurídica⁸. En este sentido, conviene señalar que la doble tributación internacional afecta tanto a la empresa como a la persona natural que directa o indirectamente tiene participación en la empresa en comento. En otras palabras y para el caso chileno, el tributar en dos países por el mismo hecho gravado tendría efectos en el contribuyente tanto en el Impuesto de Primera Categoría como en los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o IA según sea el caso).

De la lectura de la definición anterior podemos desprender que la doble tributación internacional es un desincentivo para el desarrollo del comercio internacional y la inversión extranjera. Como respuesta a ello, los Estados han establecido una serie de métodos que tienen por objetivo eliminar o mermar dicha carga tributaria “doble” para los contribuyentes involucrados. Dentro de los mecanismos aludidos destacan la neutralidad fiscal, la exención a ciertos hechos gravados y principalmente la celebración de convenios internacionales entre

⁸ Concepto extraído de RINSCHÉ N., Teodoro y MOLINA H., Hernán, De la Doble Tributación Internacional. 1970. Editorial Jurídica de Chile. 14 p.

países, siendo el último mecanismo mencionado el más usado en el tráfico jurídico. En la actualidad y en el plano internacional, los convenios más usados se basan en el modelo OCDE y es ahí donde es necesario tener claridad del concepto EP por la importancia que dicha institución reviste.

Con el propósito de destacar la importancia de un EP en el comercio internacional, el artículo 7 párrafo primero del modelo de los Convenios OCDE, denominado “beneficios empresariales” establece lo siguiente:

“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 (el énfasis es añadido)”.

Como se aprecia, el hecho de que un beneficio empresarial sea gravado en el Estado de residencia del contribuyente o bien, en el Estado donde se generó la renta dependerá entre otros factores, de verificar si se configura o no un EP en el país fuente de la renta. Como veremos más adelante, el artículo 5 del Convenio define lo que es un EP y establece una serie de supuestos de hecho que ayudan a determinar dicho concepto. Por consiguiente, la importancia de conocer a

plenitud que debe entenderse por un EP, que requisitos se necesitan para configurarlo y/o para eximirse de dicha calificación, son elementos preponderantes al momento de tomar la decisión de realizar una inversión en el extranjero.

3. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS EP

El concepto de EP se origina en Alemania a fines del siglo XIX, siendo el primer país donde se empieza a desarrollar esta forma de organización empresarial. Su primera manifestación en el derecho prusiano tuvo como propósito imponer un tributo a las utilidades derivadas de ciertas actividades industriales y comerciales de sujetos que vivían en otros municipios diferentes al de donde se pretendía recaudar el tributo en cuestión. De ello se deduce que en esa época, el derecho tributario alemán, al menos en ese aspecto, fijaba su atención en los impuestos sobre el producto y no en el impuesto sobre la renta. En definitiva, es en el año 1885 cuando la normativa prusiana determinó que el concepto de EP comprendía: las agencias; los lugares de dirección; las sucursales y los lugares de venta de bienes⁹.

Con el desarrollo e incremento del comercio internacional, el concepto de EP fue tomando relevancia en otras jurisdicciones con el propósito de establecer reglas impositivas que fueran equitativas entre una nación con otra.

“Prueba de lo anterior, fue la inclusión por primera vez en el tratado internacional suscrito entre el Imperio Astro-Húngaro y Prusia, el 21 de junio de 1899, lo que por cierto no significó su recepción de manera general, pues solamente luego de las tres primeras décadas del siglo XX la figura se acoge de

⁹ Información extraída de MONTAÑO G., César. Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente (Bogotá, Editorial Temis, 2004), 6 p.

manera más recurrente en los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

Posteriormente, con la creación de la Sociedad de Naciones por el Tratado de Versalles, el 28 de junio de 1919, que tuvo como fin implementar las bases para la paz y la reorganización de las relaciones internacionales una vez finalizada la primera guerra mundial, se estableció el primer Modelo de Convenio en el año 1927, el cual recogió la figura de establecimiento permanente, pero sin llegar a definirlo. Los estudios realizados por la Sociedad de Naciones, sirvieron de base para la elaboración de un proyecto de convenios orientado a atenuar o evitar la doble tributación internacional, cuyos trabajos fueron retomados tras la segunda guerra mundial, primero por la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), a través de su Comité Fiscal y después por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), quien lo materializó en el denominado: Proyecto de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, del año 1963, en el cual se incluye una definición de establecimiento permanente”¹⁰.

¹⁰ FAÚNDEZ U., Antonio. “Establecimientos Permanentes en Chile como Contribuyentes del IVA: Problemática de lagunas Normativas”. [en línea]. Instituto Chileno de Derecho Tributario < <http://www.ichdt.cl/userfiles/Establecimientos%20permanentes%20IVA%20Faundez.pdf> > [consulta: 30 de agosto de 2016]

4. TRATAMIENTO DE LOS EP BAJO EL ALERO DE LA LIR

4.1 El EP en la LIR

Tal como se señaló anteriormente, el concepto EP no ha sido definido en nuestra legislación. Pese a ello, dicha institución jurídica está presente en diferentes pasajes de la LIR de los cuales sí es posible establecer una cierta regulación orgánica respecto al tema¹¹. De la lectura de la LIR, se puede

¹¹ A modo de referencia, en la actual LIR la expresión “establecimiento permanente” y/o “establecimientos permanentes” aparece mencionada en los siguientes artículos:

1. Artículo 10, letra a), (ii). Regulación de la venta de activos subyacentes chilenos.
2. Artículo 12. Regla general para reconocer rentas extranjeras es que se deben computar sobre base percibida. Excepción a dicha regla son las rentas pasivas y agencias o EP situados en el exterior.
3. Artículo 11, inciso 2°. Regulación de la venta de activos subyacentes en Chile, específicamente respecto de los intereses asociados a los créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda.
4. Artículo 38. Regulación sobre las rentas obtenidas por un EP en términos amplios.
5. Artículo 41 A, letra B, N°1 y N°2. Regulación sobre los EP que pertenezcan a un contribuyente domiciliado o residente en Chile que haya obtenido rentas en el exterior. Determinación de su renta y de créditos aplicables.
6. Artículo 41 B, inciso primero y N°1. Contribuyentes que tienen inversiones en el exterior a través de un EP.
7. Artículo 41 B, N°4. Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria.
8. Artículo 41 E N°1, letra b). Normas de precio de transferencia. Normas de relación. Se considerarán partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.
9. Artículo 41 F N°5. Normas de exceso de endeudamiento. Se considerará para el nivel de endeudamiento, las deudas o pasivos que tenga un contribuyente en el exterior a través de un EP.
10. Artículo 41 F N°13. Exención a los casos para calificar entidades relacionadas (41 F N° 6 numerales iii), iv), v) y vi), en caso de tratarse de un EP domiciliado en un país de baja o nula tributación o que se cumpla con dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.
11. Artículo 58 N°1. El Impuesto Adicional se aplicará entre otros casos, a contribuyentes que no tengan domicilio ni residencia en Chile pero que tengan un EP en nuestro país y que remesen utilidades al exterior.

desprender que la regulación de los EP la podemos abordar desde un doble punto de vista:

- Los EP de contribuyentes domiciliados o residentes en el extranjero en Chile.
- Los EP de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile en el extranjero;

Cabe agregar que nuestro análisis estará enfocado con mayor profundidad a desarrollar el tratamiento de un EP constituido por un contribuyente domiciliado o residente en el extranjero en Chile, ya que en el segundo caso (EP en el extranjero constituido por un contribuyente chileno), sólo nos podremos referir a cómo registrar el resultado tributario del EP en nuestro país bajo las normas de la LIR, desconociendo la legislación local donde esté situado el EP en cuestión.

-
12. Artículo 58 N°3, inciso 2. Mecanismo de calcular el costo tributario de los activos subyacentes en Chile que sean de propiedad de un EP.
 13. Artículo 58 N°3, inciso 5. En caso que el Impuesto Adicional no sea pagado en la forma que el propio artículo establece, el SII podrá liquidar y girar el impuesto adeudado al EP adquirente de un activo subyacente en Chile.
 14. Artículo 64 bis, letra d), inciso 2. Impuesto Específico a la Actividad Minera. Los EP se considerarán personas relacionadas para efecto de calcular el total de ventas de los productos mineros de un contribuyente.
 15. Artículo 65. Obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario. Para efectos de este artículo, se se entenderá que el inversionista no tiene un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58° número 1°).
 16. Artículo 74 N°4. Normas de retención. No se aplicarán las normas de retención respecto a remesas que sean dirigidas a un país con el que Chile tenga un Convenio para evitar la Doble Tributación, a menos que se compruebe la existencia de un EP en Chile por parte de la entidad extranjera.

4.2 EP en Chile de contribuyentes domiciliados y/o residentes en el extranjero

En el evento de determinarse que una entidad perteneciente a un contribuyente no residente ni domiciliado en Chile posee la calidad de ser un EP; se puede señalar como punto de partida que existen dos normas que de cierta manera serían el marco general de la regulación de un EP en Chile. Dichas normas, nos entregan información útil asociada a qué rentas deberán ser consideradas para efectos impositivos chilenos, la forma en que éstas deben calcularse, el eventual uso de créditos y otras materias que a continuación pasamos a exponer. En concreto, nos referimos a los artículos 38 y 58 N° 1 de la LIR que disponen lo siguiente:

“Artículo 38.- 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.

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.

Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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 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 énfasis es añadido).

“Artículo 58.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

1) Las personas naturales 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 atribuibles a éstos 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” (el énfasis es añadido).

Corresponde a continuación intentar definir cuándo sería correcto afirmar que estamos frente a un EP en nuestro país. En este sentido, la autoridad tributaria ha dispuesto que “La constitución en el país de un establecimiento permanente, en los términos a que se refiere el artículo 58 N°1, de la Ley de la Renta, debe ser entendido 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 indique”¹²

Como se aprecia, el primer criterio del SII para determinar si estamos frente a un EP en nuestro país es si dicha entidad actuará como agente o representante en Chile de la empresa extranjera, o bien, si intervendrá en las gestiones que le sean encargadas como un simple mandatario de la sociedad extranjera sin tener poderes para concluir contratos. En el primer caso estaremos frente a la configuración de un EP mientras que en el segundo caso no se configuraría formalmente dicha organización empresarial.

Ahora bien, en relación al carácter productivo del EP, se ha señalado que no es una condición que el EP genere o tenga la aptitud para generar rentas a fin de considerarlo como tal.¹³

4.2.1 Impuestos aplicables

Corresponde establecer cuáles serán los impuestos a los que estará sometido y en general a qué obligaciones tributarias quedará sujeto. Por consiguiente, y tomando en consideración la LIR y la jurisprudencia administrativa del SII; es posible señalar que las obligaciones tributarias de un

¹² Oficios N° 2.205 y 1.646 del SII, de fechas 5 de junio de 2000 y 8 de mayo de 2009 respectivamente.

¹³ Párrafo basado en lo expuesto por CUEVAS O. Alberto. Establecimientos Permanentes. Centro de Estudios Tributarios – Universidad de Chile: 7 p.

EP en Chile constituido por un residente y/o domiciliado en el extranjero son las siguientes¹⁴:

- a) Será un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría por sus rentas de fuente chilena y extranjera;
- b) La matriz del EP tributará con el IA sólo por las rentas que sean retiradas del EP o remesadas por éste durante el ejercicio comercial respectivo, con derecho a rebajar como crédito el IDPC que haya afectado a dichas rentas;
- c) Quedará afecto con el impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, a saber, el tratamiento tributario establecido para los gastos rechazados;
- d) Estará obligado a efectuar una declaración anual de impuestos indicando el resultado obtenido al término del ejercicio (Renta Líquida Imponible o Pérdida Tributaria de la Primera Categoría, según corresponda);
- e) Un EP tendrá la obligación de obtener RUT e iniciar actividades;
- f) Dar cumplimiento a todas las obligaciones mensuales que afectan a los contribuyentes de la Primera Categoría tales como efectuar pagos provisionales mensuales, retenciones de impuestos sobre rentas pagadas a terceros por servicios personales por éstos.

¹⁴ Conclusiones extraídas del Oficio N°1599, de fecha 16 de junio de 1998; Oficio N° 2.494, de fecha 31 de mayo de 2004 y Oficio N°1478, de fecha 17 de mayo de 2005; entre otros. Todos los oficios mencionados fueron emitidos por el SII.

- g) Estará obligado a llevar contabilidad completa con el objeto de acreditar el movimiento de las operaciones efectuadas en Chile;
- h) En relación a la aplicación del IVA, ello dependerá de si el EP desarrolla alguna clase de actividades u operaciones en nuestro país por las cuales perciba una remuneración - ya sea desde Chile o desde el extranjero – y que de acuerdo a la normativa general del IVA se determine si dichas actividades constituyen o no una operación gravada con el referido tributo¹⁵.

4.3 EP en el extranjero de contribuyentes domiciliados y/o residentes en Chile

La norma principal que regula un EP constituido en el exterior por un contribuyente que sea residente y/o domiciliado en Chile está contenida en el artículo 41 A, letra B que dispone:

“Los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar el impuesto de primera categoría sobre el resultado de la operación de dichos establecimientos”.

¹⁵ Respecto a este punto conviene señalar que las remesas de dinero que la casa matriz efectúe a su oficina en Chile para afrontar sus gastos de funcionamiento, de acuerdo con el criterio reiteradamente sustentado por esta Dirección Nacional, constituirían meros reembolsos de gastos, los cuales, de acuerdo a las normas contenidas en el D.L. N° 825, de 1974, no se encontrarían afectos a IVA, por no configurarse a su respecto el hecho gravado “servicio”

La norma citada continúa señalando ciertos ajustes que deben hacerse a las rentas obtenidas en el exterior y que serán detalladas en el siguiente numeral. El efecto para el contribuyente chileno será que quedará sujeto al IDPC por los resultados del EP en el exterior con “ciertos” ajustes. Lo importante acá es que pese a que estamos frente a una misma persona jurídica para efectos de resultados debe tratarse como dos empresas diferentes. En dicho sentido “Por regla general, conforme a la LIR se atribuye al EP en el exterior 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, sin perjuicio de que deban consolidarse los resultados al final del ejercicio.

Dado que la casa matriz y su respectiva agencia en el exterior, constituyen una misma persona jurídica, cuando la casa matriz aplique las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, su agencia debe ser considerada como un activo o una inversión en el extranjero y sujeta a las normas de actualización del N°4 de ese artículo, tal como lo dispone en el N°4, del artículo 41 B, de la LIR, por lo que no es procedente que eventuales cuentas por pagar que la casa matriz tenga con su agencia en el exterior, deban ser consideradas como deudas u obligaciones (pasivos exigibles) para corregirse en los términos que establece el artículo 41, N° 10, de la misma Ley”¹⁶.

¹⁶ CUEVAS O. Alberto. Establecimientos Permanentes. Op. cit., p 10 -11. Criterio que es confirmado por la autoridad tributaria. Revisar Oficio N°800, de fecha 17 de abril de 2008.

4.3.1 Impuestos aplicables

Ahora bien, el impuesto que deberá soportar el contribuyente chileno por los resultados de un EP constituido en el extranjero será el IDPC con ciertas particularidades que pasaremos a revisar.

En dicho contexto, conviene revisar el artículo 41 B N° 1 de la LIR el cuál declara que:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del N° 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo

de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile¹⁷.

¹⁷ En el mismo sentido, revisar Oficios N° 2.022, N° 1872 y 2.022, de fechas 17 de junio de 1996; 22 de agosto de 1997 y 21 de junio de 1999 respectivamente. Todos ellos emitidos por el SII.

5. CONCEPTO EP DE ACUERDO A LOS CONVENIOS PARA EVITAR

LA DOBLE TRIBUTACIÓN MODELO OCDE.

5.1 Concepto EP

La OCDE a través de su modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante el “Convenio”), en su artículo 5 ha definido qué debe entenderse por un EP y en qué situaciones se entenderá configurado o no dicho tipo de organización empresarial.

En términos generales, la importancia de la existencia de este tipo de convenio es que sirve no sólo de guía jurídica para los países que celebran este tipo de acuerdo sino que también cumple otros propósitos que van más allá de los meramente legales. En este sentido, compartimos la opinión de la Excelentísima Corte Suprema que ha declarado que “los objetivos fundamentales de los tratados internacionales sobre doble tributación no sólo son su eliminación y la prevención de la evasión y elusión tributaria, sino que también promover el desarrollo económico, facilitar el comercio, tender a la movilidad internacional de los capitales y otorgar estabilidad. En este último aspecto, el tratado tributario asegura que el ambiente en el cual el contribuyente ha decidido entrar, permanezca estable, y que no le afectarán determinadas cargas de cumplimiento. En caso de países como el nuestro, la estabilidad de la carga tributaria y otras obligaciones conexas de los inversionistas extranjeros, son una de las principales motivaciones para la decisión de la inversión, puesto que al

inversionista no le interesa cuan alta pueda ser la tributación, sino que ésta sea estable y tenga un claro límite”¹⁸.

Ahora bien, el 20 de agosto de 2014, la OCDE publicó la versión condensada del modelo de su Convenio junto a los comentarios de cada artículo que componen el documento aludido¹⁹, todo ello con el objeto de contribuir a las negociaciones de dos países que han firmado dicho acuerdo.

El **artículo 5** del Convenio, denominado “**Establecimiento Permanente**” señala lo siguiente:

1. Para 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.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

(a) las sedes de dirección;

(b) las sucursales;

(c) las oficinas;

¹⁸ Corte Suprema Rol 2245-2013, 2° Sala, de fecha 13 de enero de 2015.

¹⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 2014. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Capital: Versión condensada. [en línea] <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en> [consulta:24 de septiembre de 2016].

(d) las fábricas;

(e) los talleres; y

(f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

3. Una obra o proyecto de construcción o montaje constituye un establecimiento permanente sólo si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

(c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

(d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de llevar a cabo para la empresa, cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio

(f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar un ejercicio que combine las actividades mencionadas en las letras a) hasta la e), siempre que dicha actividad en desde un punto de vista global en el del lugar fijo de negocios tenga como resultado una actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

5. No obstante lo señalado en los párrafos 1 y 2, cuando una persona – distinta a la de un agente independiente al que se le aplique el artículo 6 – que actué por cuenta a nombre de la empresa y que ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, dicha empresa será considerada un establecimiento permanente en este Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa actividad se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, que de ser ejecutadas a través de un

lugar fijo de negocios que no sea considerado un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. Una empresa no se considerará un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de realizar actividades en dicho Estado a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre y cuando dichas personas actúen dentro del marco ordinario de sus negocios.

7. El hecho que una sociedad que sea residente en un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente en el otro Estado Contratante, o que lleve a cabo actividades empresariales en el otro Estado Contratante (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no se considerará por sí solo o cualquiera de dichas sociedades en un establecimiento permanente de la otra.

Al respecto, cabe advertir que si bien el modelo establecido por la OCDE sirve de base a dos países que pretendan celebrar un acuerdo bajo dichas directrices, no todos los Convenios son iguales o bien, existen algunos países que realizan reservas a ciertos pasajes del texto propuesto. A modo de ejemplo, el Convenio modelo OCDE y el Convenio celebrado entre Chile y Canadá presentan importantes diferencias, no sólo en cuanto al texto del artículo 5 sino

también en el artículo 7 (Beneficios empresariales) y el artículo 14 (Servicios personales independientes) entre otros.

Es conveniente hacer presente que hasta el momento hemos desarrollado el concepto de EP más utilizado o que tradicionalmente concebimos como tal, esto es, el **EP físico**. Sin embargo, de la lectura del modelo OCDE podemos encontrar otro tipo o modalidad de EP denominado **EP agente**, el cuál es el que más se asemeja al concepto de EP desarrollado en Chile a través de la jurisprudencia del SII. Dicho tipo de EP, hace alusión a la existencia de un agente que actuando por cuenta de una empresa, tiene la facultad para concluir contratos. En este sentido, “La figura del agente dependiente ha existido “siempre”, desde que se consideró el análisis del concepto de EP. Es decir, no ha sido algo que se haya añadido al concepto de EP habitual (lugar fijo de negocios).

A diferencia del principal tipo de EP (lugar fijo de negocios), la mera presencia habitual en el estado de la fuente del agente (en los términos reglados) es suficiente para que exista un EP de Agencia. Es decir, si en un Estado existe una persona física (o jurídica) que actúa en nombre de un no residente con poderes que se ejerzan de modo habitual y que dichos poderes estén lógicamente relacionados con la actividad que el no residente efectúe en el

territorio de la fuente de la renta. Están excluidos los agentes independientes que se caracterizan por asumir el riesgo derivado de su actividad”²⁰.

Por último, la doctrina también considera otro tipo de EP descrito en el modelo OCDE, el cuál es denominado **EP servicio**, el cual señala que constituirá un EP la prestación de servicios por parte de una empresa en un Estado contratante por medio de alguno de sus empleados o dependientes en el evento que dichas actividades excedan en total más de 183 días por un período de 12 meses.²¹

5.2 Mecánica del EP bajo el modelo OCDE

Antes de comenzar con describir la mecánica y elementos que constituyen un EP bajo el modelo OCDE, creo necesario mencionar por qué es importante tener claridad ante dicho concepto, especialmente para un país como Chile que parte considerable de su economía se basa en inversión de capitales extranjeros. En este sentido, “La existencia o no de un EP en el marco de los CDTI que Chile ha suscrito sobre la base del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

²⁰ ROLDÁN A. Antonio. 2008. La figura del agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE. En: Trabajo presentado al X CURSO DE ALTA ESPECIALIZACIÓN EN FISCALIDAD INTERNACIONAL, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2008. España.

²¹ Cabe hacer mención que la mención del párrafo 3 del artículo que hace mención a los servicios prestados en un Estado por más de 183 días en un periodo de 12 meses no figura en la versión condensada del modelo OCDE del año 2014. Sin embargo, dicha disposición sigue vigente en la mayoría de los Convenios que ha suscrito Chile con distintos países. En razón a lo anterior es que hacemos referencia de aquello.

(OECD por sus siglas en inglés), resulta crucial para determinar qué Estado contratante tiene derecho a gravar una determinada renta. Por ejemplo, las rentas o beneficios de las empresas conforme a los artículos 7 de los diversos Convenios que Chile ha suscrito recientemente, sólo pueden gravarse con impuestos a la renta por el Estado del cual dicha empresa es residente, **salvo** que esta última lleve a cabo sus actividades mediante un EP situado en el otro Estado contratante (donde está situado el EP). En este último caso, el Estado donde se encuentra situado el EP, podrá gravar las rentas atribuibles al mismo, sin limitación alguna, es decir, recupera toda su potestad para gravar las rentas empresariales por ese sólo hecho” (el énfasis es añadido)²².

Establecido la importancia del EP para un país respecto a su potestad tributaria y cómo ésta será aplicada, corresponde que vayamos describiendo la mecánica o elementos que conforman la definición de este concepto.

En términos amplios, diremos que existirá un EP cuando concorra **“un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”**. Por consiguiente desglosaremos los elementos que componen dicha definición tomando en consideración los comentarios de la OCDE al respecto:

²² CUEVAS O., Alberto. Concepto de establecimiento permanente en convenios para evitar la doble tributación internacional”. [en línea]. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. <<http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/41223/42758>> [consulta: 25 de septiembre de 2016]

a) Existencia de un lugar de negocios

De acuerdo a los comentarios de la OCDE, por lugar de negocios debemos entender cualquier local o instalación que sea destinado para las actividades del giro social de la empresa, siendo indiferente si dicho local es o no utilizado de manera exclusiva para tales fines.

Ahora bien, de la lectura de los comentarios de la OCDE en relación al artículo 5 del Convenio, se puede desprender que existe un cierto “grado de flexibilidad” respecto de la expresión “lugar de negocios” que lo podemos sintetizar en las siguientes características²³:

- Por lugar de negocios se comprende cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Más aún, por lugar de negocios incluso podemos considerar que existe incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente disponga de cierto espacio.

²³ Los cuatro primeros puntos fueron extraídos de la lectura de los comentarios de la OCDE y del artículo a continuación citado. CARMONA F., Néstor - Agencia Estatal de Administración Tributaria, La noción del establecimiento permanente en los tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas 2012. Crónica tributaria N°145/2012 (39-57). Instituto de Estudios Fiscales. España. [en línea] <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/145_Carmona.pdf> [consulta: 25 de septiembre de 2016]

- Es indiferente la calidad jurídica en que se esté utilizando un lugar de negocios, pudiendo ser la empresa propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios. Incluso basta que sea simplemente cedido sin necesidad de un contrato formal. En otras palabras, el mero hecho de que una empresa tiene una cierta cantidad de espacio disponible para desarrollar sus actividades podría en principio constituir un EP, incluso si una empresa está desarrollando sus actividades en un espacio de manera ilegal.
- Se considerará como lugar de negocios cuando éste se constituya en las instalaciones de otra empresa. A modo de ejemplo, dicha situación la podemos encontrar cuando una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.
- Se podrá tratar como lugar de negocios el caso que “un empleado de una sociedad al que se autoriza, durante un período largo de tiempo, a utilizar un despacho en las oficinas centrales de otra sociedad (por ejemplo, una subsidiaria) con el fin de que se asegure de que esta última cumple con las obligaciones contractuales contraídas con la primera”²⁴.

²⁴ Ídem.

- Es primordial que el lugar de negocios esté a “disposición” de la empresa. Ello se explica de manera eficiente a través de un ejemplo de los comentarios de la OCDE: Un vendedor de una empresa frecuenta de manera regular las oficinas de un cliente para coordinar las futuras compras o pedidos de un producto. En esta situación las oficinas del cliente no están a disposición de la empresa por lo que en principio no se debería considerar un lugar fijo de negocios.

En términos simples, la expresión lugar de negocios *“puede abarcar diversas posibilidades, desde las clásicas oficinas, hasta espacios como sería el ubicado en un centro de negocios. También se incluirán en este término el espacio que pudiera ser cedido por una empresa a otra de su grupo que fuera no residente para el desarrollo de la actividad de esta última, aunque esta cesión fuere gratuita y no estuviese formalizada en ningún contrato”*²⁵.

b) El lugar de negocios debe ser fijo

En términos tradicionales, entenderemos que por lugar fijo debe existir un punto geográfico determinado en el Estado donde se desarrollen las actividades del EP. No obstante lo anterior, a través de los años esta postura ha ido evolucionando en el sentido que en la actualidad no se exija de manera irrestricta la condición señalada anteriormente. Hoy en día, la calidad de “fijo” se centra en

²⁵ GARCÍA-OLÍAS J., Carlos. El concepto de “Establecimiento Permanente” 2011. Actualidad jurídica Uría Menéndez, ISSN 1578-956X, N°. Extra 1, 2011, págs. 229-235. [en línea] <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3813830>> [consulta: 25 de septiembre de 2016]

el hecho de que el lugar de negocios tenga un cierto grado de permanencia en el Estado donde se encuentre. Para determinar el grado de permanencia, debemos acudir a la finalidad con que dicha empresa ha arribado a un Estado determinado, esto es, si desde el comienzo tenía la intención de tener un lugar de negocios es de manera temporal no estaremos frente a un EP. Caso contrario es si la intención de la empresa fue desde el comienzo instalar un lugar de negocios de manera permanente, por consiguiente, dicha unidad de negocios será considerado un EP desde el arribo al país, independiente si por razones posteriores se acortará su tiempo de estadía. Finalmente, si inicialmente la intención de un lugar de negocios fue establecerlo de manera temporal pero por razones posteriores se mantiene por un período de tiempo más largo; en este caso de igual manera estaremos frente a la configuración de un EP pero mirado de una manera retrospectiva.

Una de las dificultades que plantea esta característica de un EP es el cada vez más creciente comercio electrónico²⁶. En concreto, al estar frente a un servicio ofrecido vía web (e.g. Netflix y Uber) no podemos establecer con precisión donde está el lugar fijo de negocios ya que no estamos en presencia de algo tangible. Una solución al problema es señalar como lugar fijo del negocio donde estén situados los servidores que le dan respaldo sitio web en específico. No obstante, de igual forma la dificultad persiste ya que en la mayoría de estos

²⁶ Es tal el nivel de importancia de este tema que las propias BEPS han establecido un plan de acción (N°1) referente a este concepto, el cual es denominado "Desarrollo de la economía digital".

casos las empresas que desarrollan este tipo de servicios son distintas a las empresas que gestiona los servidores. Por consiguiente, en los casos en que el servidor no está a disposición de la empresa titular del servicio web, en principio no estaríamos frente a la configuración de un EP.

c) En dicho lugar de negocios se deben llevar a cabo las actividades de la empresa

Esta característica exige que el lugar de negocios sea efectivamente utilizado para llevar a cabo las actividades relacionadas a la empresa extranjera. No se exige que necesariamente las actividades que ahí se desarrollan deban ser productivas para poder calificar de EP como tampoco que deban desarrollarse de manera ininterrumpida. Lo que sí es condición es que dichas actividades deban realizarse con regularidad, lo que nos lleva nuevamente a analizar el carácter de permanencia²⁷ (ya analizado en la letra b) anterior). Así, por ejemplo, una empresa dedicada a la pavimentación de una carretera se considera que su

²⁷ CUEVAS O., Alberto. Concepto de establecimiento permanente en convenios para evitar la doble tributación internacional". [en línea]. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. Op cit.

Otros aspectos relevantes sobre la "permanencia" en el concepto de EP, son los siguientes:

a) En la práctica, la mayoría de los países no considera que exista EP cuando las actividades de negocios de la empresa se desarrollan en el lugar fijo a su disposición en el otro Estado por un período de 6 meses o menos;

b) Cuando se trata de actividades de naturaleza recurrente, es decir, cuando tales actividades se desarrollan por períodos inferiores a 6 meses, pero que se repiten habitualmente, lo normal es que se tengan en cuenta cada uno de esos períodos durante los cuales se ocupa el lugar de negocios para computar una permanencia mayor que justifique la configuración del EP. En este sentido, muchos estados estiman que las interrupciones temporales de las actividades de la empresa o el hecho de que un determinado lugar de negocios se utilice únicamente durante períodos cortos de tiempo que se repiten regularmente a lo largo de un período más prolongado, no permitan considerar que el respectivo lugar de negocios sea de naturaleza meramente temporal.

negocio es desarrollado a través de la ubicación donde dicha actividad se lleva a cabo.

5.3 Reseña sobre BEPS

Antes de analizar el concepto de EP bajo la perspectiva de BEPS, resulta conveniente señalar de manera breve qué debemos entender por dicha sigla que en el último tiempo ha estado en la palestra del mundo tributario internacional. Como se dijo en el comienzo de este trabajo, BEPS es la sigla de “Best Erosion and Profit Shifting”, expresión que en español se podría traducir como la erosión de la base y el desplazamiento de utilidades.

BEPS surge como la necesidad de frenar o mermar la conducta de ciertas empresas multinacionales, que a lo largo del tiempo han tenido por propósito trasladar o disminuir las rentas obtenidas en un determinado lugar geográfico para trasladarlas a jurisdicciones donde la tributación es casi nula o inexistente.

Como respuesta a lo señalado en el párrafo anterior, “El paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015 contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre

el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS”²⁸.

En concreto, el plan de acciones de BEPS establece 15 acciones que tienen por propósito impedir que se sigan realizando conductas elusivas en diferentes ámbitos económicos o a través de distintas figuras legales. A modo de ejemplo, podemos nombrar la Acción 1 denominada “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, la Acción 6 denominada “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales” y la **Acción 7 denominada “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)**.

5.4 EP bajo la perspectiva de BEPS

Las normas BEPS en un sentido amplio, tienen como objetivo “limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica”²⁹. En este escenario, BEPS ha

²⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. [en línea] <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> [en línea: 7 de octubre de 2016]

²⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 5 de octubre de 2015. [en línea] <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el->

instaurado un programa que se compone de 15 acciones que tienen como propósito evitar o mermar la elusión tributaria a nivel internacional a través de tres pilares o principios que dan paso a las acciones mencionadas.

Los principios en comento son los siguientes:

- Otorgar coherencia y sustento a las normas de Derecho interno que aluden a actividades u operaciones transfronterizas.
- Reforzar las exigencias de fondo - que sean acorde a la realidad internacional - respecto de las conexiones entre los impuestos a aplicar y las actividades económicas que sean desarrolladas por el contribuyente.
- Otorgar transparencia y seguridad jurídica tanto para las empresas como para las jurisdicciones que se acojan a las disposiciones de la OCDE y en especial de las BEPS.

Dentro de las 15 acciones de BEPS, este trabajo se enfocará a desarrollar los temas asociados a la **acción 7**, denominada “**Impedir la elusión artificiosa de establecimiento permanente (EP)**”. En las secciones siguientes desarrollaremos sus puntos principales³⁰.

[g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm](#)> [en línea:27 de septiembre de 2016].

³⁰ Las propuestas de soluciones a los problemas que serán descritos serán tratados en la sección 8.2 del presente trabajo.

5.4.1. Mecanismos de “comisionistas” y “exenciones de actividad específicas”

“Un *contrato de comisión* puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas”³¹.

En primer lugar conviene señalar que el problema que se quiere evitar no es respecto al contrato de comisión en sí mismo pues es una figura legal bastante utilizada en el comercio internacional. El problema radica es que por medio de dicha figura jurídica, muchas empresas multinacionales – a través de una reestructuración legal en el país donde ofrecen sus servicios y/o productos – han sustituido el tratamiento que le otorgaban a sus filiales, pasando de ser distribuidores a “agentes comisionistas” sin que haya existido un cambio sustancial en las funciones que desarrollan con anterioridad. “Mediante este tipo

³¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios – Informes Finales –Resúmenes. 2015. [en línea] <<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> > [consulta: 1 de septiembre de 2016]

de mecanismos, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado en el que no tenga un establecimiento permanente al que se puedan atribuir esas ventas a efectos tributarios. Como la persona que realiza las ventas no es la propietaria de los productos que vende, no se le puede exigir el pago de tributos sobre los beneficios derivados de esas ventas y solamente cabe gravar fiscalmente la remuneración que recibe por sus servicios (por lo general, una comisión).”³²

5.4.2 Unidad del servicio prestado o gestión encomendada. Fraccionamiento de los servicios o contratos que soportan las actividades del EP.

En virtud que el párrafo 4 del artículo 5 del Convenio OCDE establece una serie de situaciones que no serán consideradas un EP, basado en el argumento que están se limitan a ser actividades de carácter auxiliar o preparatoria, ciertas empresas han establecido los siguientes mecanismos elusivos con el objeto de que sus filiales no sean calificadas de EP. Las conductas en comento son las siguientes:

- Fraccionar artificialmente sus operaciones en el país fuente de la renta, con el objeto de cada una por separada sea considerada una

³² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Propuesta de Borrador para debate. BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificial del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP). 31 de octubre 2014-9 de enero de 2015. [en línea] <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>> [consulta: 27 de septiembre de 2016].

actividad auxiliar o preparatoria pero que miradas desde un punto de vista global configuran la actividad económica principal de la empresa extranjera. De dicha manera evitan que las entidades que realizan estas actividades sean calificadas de EP.

- En virtud que el párrafo 3 del artículo 5 del Convenio señala un límite temporal para calificar de EP a ciertas instalaciones³³ (12 meses), ciertas entidades han tendido a fraccionar sus contratos con el propósito que cada uno de ellos tenga una duración menor a 12 meses (o en caso de otros Convenios que sea menor a 183 días), atribuyendo dichos contratos a diferentes sociedades. Con ello, logran que ninguna de las empresas que ejecutan los contratos aludidos puedan ser calificadas de EP pero mirado desde una perspectiva económica global, todos esos contratos tienen como único fin realizar una obra o montaje que finalmente será visto como un solo resultado o producto final.

³³ El texto citado declara lo siguiente: *3. Una obra o proyecto de construcción o montaje constituye un establecimiento permanente sólo si su duración excede de doce meses.*

6. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

El objetivo de esta sección es poder conocer el criterio del SII en relación a distintos temas y situaciones asociadas a un EP lo cual permite conocer las directrices con que el SII regula este tema en específico. Para ello, se han seleccionado una serie de oficios que a juicio de esta parte son los más relevantes en cuanto al tratamiento de los EP.

Oficio N° 303 de fecha 28 de enero de 1998

La presente jurisprudencia administrativa es de especial relevancia en virtud de que fue la primera vez que el SII entregó una definición de EP.

En lo que atañe al presente trabajo, la situación se trata de una sociedad extranjera que a través de una subsidiaria en Chile, contacta e informa a la clientela chilena sobre instrumentos financieros para la venta de los mismos por parte de la propia sociedad extranjera aludida. Para dicho cometido, esta sociedad contrata personal independiente que realiza el contacto y entrega información al potencial cliente chileno. En dicho contexto, una de las preguntas formuladas al SII consistió en si el hecho de contratar personal independiente para realizar el contacto y proporcionar información al potencial cliente constituiría un establecimiento permanente en Chile. Por su parte, la autoridad fiscal declaró lo siguiente: “En consecuencia, y atendido lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, y teniendo presente, según lo expresa en su escrito que la actividad a desarrollar en Chile por la empresa extranjera va a ser realizada

por personal que no asume su representación mediante un mandato que lo autorice para concluir o cerrar negocios, sino que su función es colaborar haciendo los contactos pertinentes proporcionando la información necesaria del potencial cliente, no puede sino concluirse que en la especie la mencionada empresa extranjera no está constituyendo en el país un establecimiento permanente, entendido éste como la extensión de la actividad de la citada 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.” (el énfasis es propio)³⁴.

Oficio N° 2890 de fecha 4 de agosto de 2005

El oficio a analizar, tiene la particularidad que el SII expone y comenta los supuestos de hecho contenidos en el artículo 5 del Convenio modelo OCDE con el propósito de entregar su propia interpretación de dicho precepto.

El contexto de la consulta se sitúa en que varias empresas peruanas prestan servicios a empresas chilenas, desarrollándose los servicios ofrecidos íntegramente en Perú, salvo ciertas excepciones donde las entidades peruanas envían personal a nuestro país para la prestación de los servicios aludidos por plazos que podrían exceder los 183 días. Por su parte, las sociedades chilenas

³⁴ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 1998. Oficio N°303, de fecha 28.01.1998.

remesan dinero a Perú por concepto de remuneración por los servicios prestados.

Por todo lo anterior, la consulta planteada al SII es si a la remuneración remesada a Perú se le debe aplicar la retención del IA, de conformidad a lo consagrado en el artículo 59 N° 2 de la LIR. A juicio de los consultantes ello no ocurriría ya que lo que en derecho correspondería sería aplicar el artículo 7 del Convenio Chile-Perú, esto es, tratar dicha renta como beneficio empresarial y por consecuencia, sólo deberá gravarse en Perú a no ser que las sociedades peruanas tengan un EP en Chile.

Acto seguido, el SII declara que la expresión contenida en el párrafo 1 del Convenio aludido es de carácter general siendo procedente interpretar su sentido, sin querer pretender todas las situaciones fáctica posibles ya que hay que ser consciente que en este tipo de materias existen multiplicidad de casos.

No obstante todo lo anterior y advirtiendo que la configuración de un EP es esencialmente una cuestión de hecho que se debe verificar caso a caso; sí es posible describir e interpretar los elementos de hecho que el Convenio del modelo OCDE en su artículo 5 (“Establecimientos Permanentes”) contiene³⁵ y que son los siguientes:

³⁵ El artículo 5 del convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Perú señala lo siguiente:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - (a) las sedes de dirección;

(b) las sucursales;

(c) las oficinas;

(d) las fábricas;

(e) los talleres;

(f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye:

(a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses, y

(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 de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

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, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

(c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

(d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, u otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

5. 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 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 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.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se

- Existencia de una empresa que desarrolla un negocio. **Empresa:** La expresión “empresa de un Estado Contratante” se define en el artículo 3 del Convenio como “una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante”. Cabe precisar que las rentas de bienes inmuebles obtenidas por una empresa quedan comprendidas en el artículo 6 del Convenio, por ejemplo, rentas de empresas agrícolas, forestales y minera
- Existencia de un lugar de negocios. **Lugar de negocios:** Esta expresión abarca cualquier local, instalación, maquinaria, equipos u otros bienes corporales utilizados para la realización de las actividades de la persona, sirvan o no exclusivamente para ese fin; e incluso comprende cualquier espacio físico sin importar los derechos que la persona tenga sobre el mismo ni que éste sea utilizado exclusivamente por ella. Lo determinante es que el lugar se encuentre a disposición de la persona para realizar las actividades empresariales.

Ejemplos en la doctrina que ilustran un lugar de negocios son: Las oficinas de una sociedad filial utilizadas por un empleado de una sociedad matriz para asegurar que la sociedad filial cumpla contratos

pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.

8. 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 un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

suscritos entre ambas sociedades. El edificio de oficinas donde trabaja un pintor y que es su cliente principal. El lugar de alojamiento de un vendedor viajero.

- El lugar de negocios debe ser fijo. En este caso la autoridad tributaria desarrolla dos conceptos que se relacionan de manera estrecha con el elemento en comento, esto es, qué debemos entender vinculación geográfica y permanencia para estos efectos.

Vinculación geográfica: El lugar de negocios debe ser “fijo”, esto significa que la actividad de la empresa debe desarrollarse en un lugar determinado. La vinculación entre la actividad y un punto geográfico no significa que, en el caso de maquinarias o equipos, deba existir una fijación material al suelo. Se puede determinar que existe un lugar de negocios en el caso que se desarrollen actividades en puntos distintos dentro de un área geográfica, cuando en razón de la naturaleza de las actividades, éstas constituyen un todo comercial.

Ejemplos en la doctrina que ilustran un lugar fijo de negocios son: Una empresa consultora que arrienda regularmente distintas oficinas de un mismo edificio, ese inmueble conforma una unidad geográfica que constituye un lugar individual de negocios para la empresa. Un mercado o una feria, en la cual una persona establece regularmente su negocio, constituye un lugar individual de negocios para la persona aún cuando se ubique en distintos lugares. Asimismo, la prestación de servicios en

distintas oficinas puede dar lugar a un establecimiento permanente cuando los servicios son desarrollados en el marco de un proyecto único.

Permanencia: El lugar de negocios también debe ser “fijo” en el sentido que la actividad debe tener un cierto grado de permanencia, esto es, no debe tener un carácter meramente temporal tomando en consideración en cada caso las circunstancias que rodean al negocio en cuestión.

La intención del contribuyente al constituir el lugar de negocios puede ser determinante. De esta manera un lugar concebido para funcionar por un periodo largo de tiempo puede constituir un establecimiento permanente aunque por circunstancias sobrevinientes cesa en sus funciones anticipadamente.

Por otro lado, un lugar de negocios para funcionar por un corto periodo y que se prolonga en el tiempo, puede dar lugar a un establecimiento permanente desde el comienzo de su actividad. Asimismo, la naturaleza del negocio también puede ser determinante³⁶.

³⁶ En relación a la naturaleza del negocio el oficio objeto de estudio dispone lo siguiente: “De esta manera, un lugar de negocios puede existir en la práctica aunque se desarrolle por un periodo corto de tiempo en razón del tipo actividad. También es posible que actividades en un Estado, aunque sean de corta duración, igualmente den origen a un lugar de negocios debido a su reiteración en el tiempo. Además, actividades de una empresa llevadas a cabo en un Estado pueden constituir un lugar fijo de negocios, independiente de su duración, cuando son el único negocio de esa empresa y se desarrollan completa y exclusivamente en ese Estado, ya que la relación entre el negocio de la empresa y su actividad en el Estado es fundamental. En todo caso, se ha entendido que las interrupciones meramente temporales de las actividades no afectan el grado de permanencia”.

- Finalmente, el SII reconoce que no existe en la doctrina un criterio uniforme respecto a cuál es el período mínimo para establecer que se configura el elemento de permanencia. A modo de ejemplo, señala que en caso de estar frente a prestaciones de servicios por medio de visitas breves discontinuas en un país determinado pero permanentes en el tiempo, tales como servicios prestados durante 20 días cada 3 meses durante un cierto número de años, ello se entendería como una configuración de un EP debido a que las actividades se han llevado a cabo regularmente en el tiempo.
- Actividades de la empresa se realicen a través del lugar fijo de negocios.
Un **lugar fijo de negocios** constituirá un establecimiento permanente cuando la empresa lo utiliza para llevar a cabo todo o parte de su actividad. La actividad no necesita tener carácter productivo, esto es, contribuir directamente a las utilidades de la empresa; asimismo, no requiere tener la misma naturaleza de la actividad de la empresa o de otros establecimientos permanentes de ella, sino que esencialmente debe servir para los fines del negocio de la empresa.

En cuanto a la tributación específica que se aplica cuando Chile, de acuerdo al Convenio, del oficio se desprende que tendrán derecho a gravar las rentas de la empresa de Perú atribuibles a un establecimiento permanente de esa empresa en Chile. Cabe señalar que los convenios para evitar la doble imposición 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 las rentas que perciban.

Por consiguiente, para determinar la tributación en Chile que afecta a la empresa de Perú, una vez resuelto que Chile tiene derecho a gravar la renta, es necesario establecer si la presencia en Chile de la empresa origina o no un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta. Al respecto, este Servicio ha expresado a través de algunos pronunciamientos emitidos sobre la materia que la constitución en el país de un establecimiento permanente en los términos a que se refiere la norma legal indicada, debe ser entendida 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. En tal caso el establecimiento permanente queda sujeto a la obligación de obtener RUT, presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos 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.

En aquellos casos en que no se configure un establecimiento permanente en Chile en los términos que define el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que podría ocurrir por ejemplo, cuando la empresa envía personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder para actuar en su representación, la empresa queda sujeta al Impuesto Adicional de retención contemplado en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Oficio N° 1646 de fecha 8 de mayo de 2009

Los antecedentes de este oficio aluden a una sociedad chilena que comercializa en el país productos de una sociedad suiza en virtud de un contrato de distribución exclusiva suscrito entre ambas partes. Para llevar a cabo dicho cometido, la sociedad chilena incurre en una serie de actividades de marketing, promoción y publicidad de los productos elaborados por la entidad suiza. A fin de poder realizar las actividades señaladas, la entidad chilena realiza una serie de gastos que posteriormente son reembolsados por la compañía extranjera aludida. Entre los criterios que se le solicita confirmar al SII y para el propósito de este trabajo, destaca el que dice relación con determinar si la existencia de un mandato implicaría para el caso en particular la configuración de un EP.

El SII ante la consulta expuesta, entrega una especie de mecanismo – que si bien es adaptable caso a caso – permite concluir si estamos frente o no a la configuración de un EP. Las consideraciones pertinentes son las siguientes³⁷:

“a. Si las entidades establecidas en el país, a las cuales se les otorgará poder, actuarán como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera; ó

b. Si estas mismas entidades intervendrán en las operaciones que se le encargan, sólo como simples mandatarios de la empresa extranjera”

En el caso de la letra a. estaremos frente a la constitución de un EP en Chile al contrario de que si la situación del caso es la descrita en la letra b., siempre y cuando “las entidades establecidas en el país, actúen como simples mandatarios de los inversionistas extranjeros sólo con el propósito de hacer posible el cobro de las rentas que generen las inversiones realizadas, sin la posibilidad de una representación real o efectiva o facultades para cerrar negocios, en tal caso no se trataría de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puesto que en estos casos se trata solamente de contribuyentes no residentes sin oficinas o establecimientos permanentes en Chile.

³⁷ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2009. Oficio N°1646, de fecha 08.05.2009.

Por consiguiente, aplicando tales criterios al caso en análisis, y siendo evidente que la compañía extranjera YYYY no desarrolla una actividad formal remunerada en Chile, y su relación se limita a que una empresa ubicada en el país comercializa sus productos sin tener su representación, lleva a concluir que la existencia de un mandato otorgado a la compañía nacional XXXX con el fin de que ésta por cuenta y riesgo de la primera contrate con terceros actividades de marketing, promoción y publicidad, no configura un establecimiento permanente en Chile” (el énfasis es propio)³⁸.

Oficio N° 1745 de fecha 19 de mayo de 2009

En este oficio el contribuyente solicita a la autoridad tributaria manifestarse respecto del tratamiento tributario que afecta a los pagos remesados al exterior por concepto de primas de reaseguros a empresas residentes en Estados con los cuales Chile mantiene vigente algún Convenio para Evitar la Doble Imposición, esto es, Reino Unido, España, Irlanda, Francia y Suecia. Se añade como antecedentes que dichas compañías reaseguradoras – en virtud del artículo 16 del DFL N°251, de 1931 (“Ley de Seguros”). – están obligadas a designar un representante en Chile.

Lo interesante de este oficio es que de manera expresa reconoce que el sólo hecho de establecer un representante no es condición suficiente para

³⁸ Ídem.

establecer la existencia de un EP. Asimismo, dispone que el negocio de reaseguro por sí mismo no constituye un EP ya que no se darían los supuestos fácticos señalados en el Convenio modelo OCDE.

En este sentido los párrafos del oficio pertinentes son los siguientes: “4.- Con relación al representante en Chile de las Compañías de Seguros extranjeras a que se refiere el artículo 16 del D.F.L. N° 251, citado, este Servicio es de parecer que no constituye un establecimiento permanente en los términos definidos en los Convenios indicados (artículo 5), debido a que sus actividades no se incluyen en alguna de las situaciones previstas en la definición de establecimiento permanente de dichos acuerdos.

Para esta conclusión se ha considerado la circunstancia de que el representante es precisamente una exigencia impuesta por la ley para que la compañía extranjera pueda contratar directamente en el país. Pero este representante, de acuerdo a las disposiciones citadas del DFL 251, no puede desarrollar en Chile el comercio de seguros o reaseguros, pues para ello debería cumplir con los requisitos que la ley exige a las compañías de seguros, caso en el cual ya no se trataría de una entidad reaseguradora extranjera que contrate directamente en Chile. Esta representación dice relación con aspectos de responsabilidad y de comparecencia judicial y administrativa, que, por si solos,

no configuran un establecimiento permanente de los señalados en los convenios en referencia”³⁹.

Oficio 1.259 de fecha 29 de julio de 2010

En la presente consulta se le solicita al SII establecer cuál es el tratamiento tributario del pago por servicios que una empresa residente en Francia prestará en Chile. El consultante señala que el servicio consistirá en la proyección de imágenes a través de equipos de alta tecnología los que serán utilizados por profesionales franceses en Chile. A juicio de la persona que originó el oficio, las rentas que se generen deberán quedar sujetas al artículo 7 del Convenio para evitar la Doble Tributación entre Chile y Francia (“beneficio empresarial”). En el texto aludido, se hace referencia a la norma del artículo 5 del Convenio citado, que señala que se constituirá un EP en el caso de las empresas que presten servicios por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

Lo interesante de este oficio es que ejemplifica de buena forma la importancia que tiene establecer la existencia o no de un EP para la aplicación del Convenio, específicamente para la aplicación de otros artículos de dicho cuerpo legal, en este caso, del artículo 7 que regula los “beneficios empresariales”⁴⁰.

³⁹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2009. Oficio N°1745, de fecha 19.05.2009.

⁴⁰ El artículo 7 del Convenio Chile- Francia dispone lo siguiente:

En concreto, el oficio en su parte pertinente dispone que: “Por lo expuesto, si las actividades que la empresa francesa desarrollará en Chile para prestar los servicios contratados no exceden de 183 días, y siempre que no haya prestado servicios en el país con anterioridad ni continúe haciéndolo en el futuro, la

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sujeto a lo previsto 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 los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser 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 y con todas las demás personas.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de este artículo.

8. La renta o ganancia atribuible a un establecimiento permanente durante su existencia es imponible en el Estado Contratante donde tal establecimiento permanente este situado, aunque los pagos sean diferidos hasta que ese establecimiento permanente haya dejado de existir.

empresa no configurará un establecimiento permanente en Chile y no quedará afectada a impuesto en nuestro país.”⁴¹

Oficio N°1650 de fecha 16 de septiembre de 2010

Esta consulta alude a tres contribuyentes que a través de un “Joint Participation and Operation Agreement”, tienen la intención de negociar un contrato especial de operación petrolera con el Estado de Chile. En términos generales, preguntan cuál sería el tratamiento tributario aplicable, ya que de acuerdo a su perspectiva este contrato se diferenciaría de otros contratos de Joint Venture, por lo cual – desde un punto de vista tributario – debiese ser calificado como un contribuyente independiente de sus partícipes.

Por su parte, si bien la respuesta del SII en sus conclusiones no toca el tema de los EP, sí lo hace en su análisis donde lo importante a destacar son los efectos tributarios de ser un EP en nuestro país y que conviene ser señalados. “(...) sobre el tratamiento tributario de los establecimientos permanentes mencionados en su presentación, es necesario recordar que, de acuerdo a la legislación tributaria, esa entidad califica como contribuyente de impuestos para todo efecto legal. De este modo, constituido el establecimiento permanente, no sólo está obligado a obtener RUT, sino también a presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad

⁴¹ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2010. Oficio N°1259, de fecha 29.07.2010.

sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos a la renta de Primera Categoría y retener el Adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; es sujeto del Impuesto al Valor Agregado si realiza operaciones gravadas sea como vendedor o prestador de servicios, y en general se encuentra afectado por las obligaciones e impuestos establecidos por la legislación tributaria” (el énfasis es propio)⁴².

Oficio N° 1455 de fecha 3 de julio de 2013

En este caso el contribuyente planteó al SII dos situaciones. La segunda razón que es la que se conecta con este trabajo y consiste en una sociedad alemana dedicada al rubro del software que pretende participar en un proceso de licitación en Chile. Para ello, enviaría una delegación de profesionales de su empresa junto con designar a un mandatario con facultades restringidas para desarrollar ciertas materias (promoción de sus productos). Señala además que en caso que de ganar la licitación, enviará técnicos a Chile por períodos inferiores a 183 días.

En dicho contexto, la consulta planteada al SII fue tener certeza si las gestiones que se llevarán a cabo en Chile el SII podrían configurar un EP en nuestro país.

⁴² CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2010. Oficio N°1650, de fecha 16.09.2010.

El SII por su parte además de abordar la primera consulta, contesta al contribuyente que en virtud de los antecedentes aportados la sociedad alemana sí constituiría un EP en Chile. Lo interesante de esta jurisprudencia es que analiza el contrato del mandato para estos efectos, otorgando ciertas directrices que permiten determinar o no la existencia de un EP.

El texto en su parte atinente dispone que: “En principio, el mandato restringido a la promoción de productos y sin la mencionada facultad, por sí solo, no generaría un establecimiento permanente; no obstante, no es el único elemento a considerar para estimar que una firma extranjera posee en Chile una extensión de sus negocios. En efecto, como ha sido expuesto en un oficio anterior, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria. Por esta razón, en el caso analizado en esa oportunidad, se estimó que se configuraba una hipótesis de establecimiento permanente si una empresa chilena gestiona parte de un negocio por cuenta y encargo de una empresa extranjera, incluso cuando la facturación y/o contratación formal a los clientes la realice la empresa chilena”⁴³

⁴³ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2013. Oficio N°1455, de fecha 03.07.2013.

Oficio N° 827 de fecha 1 de abril de 2016

La presente consulta tuvo por propósito preguntar a la autoridad tributaria si constituiría un EP en nuestro país, la adquisición de una cartera de créditos, conjuntamente con otras operaciones de similar naturaleza, tales como el cobro y refinanciamiento de créditos vencidos y la enajenación de créditos, todas ellas actividades a realizarse en Chile por un banco extranjero a través de un mandatario con poder especial para representarlo y actuar por su cuenta.

Entre los antecedentes aportados, el consultante expresó que un Banco Extranjero otorgaría un poder especial a cada mandatario entre las que destaca concurrir por cuenta y en representación del Banco a la celebración de actos y contratos; ejecutar las medidas y acciones legales necesarias para conservar la propiedad y vigencia de los activos financieros entre otras facultades.

El SII, en relación al tema que nos convoca, contesta al contribuyente que para determinar si un mandato puede constituir un EP o no, se debe analizar la extensión del mismo que permita concluir si el mandatario tiene la posibilidad de concluir o cerrar negocios. Para el caso en particular, la autoridad tributaria determinó que sí existiría un EP basado en las siguientes razones: "En el caso que expone, el poder especial referido en su presentación no sólo comprende entre las distintas atribuciones de los mandatarios, la representación amplia del banco extranjero para la realización de todos los actos, contratos y actuaciones necesarios o conducentes para la ejecución del encargo, sino que especifica que

éstos se encuentran expresamente facultados para comprar activos financieros (a bancos e instituciones financieras chilenas) y para disponer o enajenar dichos activos, como asimismo suscribir toda clase de instrumentos públicos o privados para adquirir, gravar, revender, ceder o transferir los activos en conformidad con las condiciones y directrices acordadas por el banco con las contrapartes respectivas y contratar empresas de cobranza, servicios legales y de otros proveedores, todo lo cual denota que los apoderados o mandatarios no solo tienen facultad para representar al banco extranjero sino que expresamente están habilitados para concluir negocios en su nombre radicándose directamente los efectos de los actos celebrados por su intermedio en el patrimonio del banco extranjero en virtud de la representación con que se encuentran dotados.”⁴⁴

De la lectura de los oficios citados, podemos concluir que el concepto de EP en el derecho nacional es bastante limitado en comparación al entregado por la OCDE, ya que solo se pone en la situación del EP agente. Lo anterior, tiene como consecuencia que bajo la perspectiva chilena, sería posible sostener que una empresa que posee trabajadores, infraestructura y/o instalaciones no sea considerada un EP sólo por el hecho de que ninguno de los partícipes tiene las facultadas para concluir un contrato. Generalmente, la tributación de estas entidades en Chile, en tanto se tenga potestad tributaria sobre las mismas, se resuelve por el tema de fuente.

⁴⁴ CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2016. Oficio N°827, de fecha 01.04.2016.

Sin embargo, en ciertos oficios se reconocen ciertos atisbos del SII de ampliar el concepto de EP ya que como se pudo detectar, hay ciertas situaciones que en virtud de los hechos que las configuran, sumado al contexto económico donde se desarrollan, la autoridad tributaria ha comenzado a configurar nuevos escenarios donde podría constituirse un EP.

7. JURISPRUDENCIA NACIONAL Y COMPARADA ACERCA DE LOS EP

Recurso de Casación de Fondo – Excelentísima Corte Suprema⁴⁵

En el siguiente fallo, la Corte Suprema abordó de manera expresa la problemática acerca de qué debe entenderse por un EP. En dicho contexto, el fallo en su parte pertinente señaló lo siguiente: “el objeto del juicio es la determinación de si el reclamante ejerce su actividad en territorio nacional como establecimiento permanente o si, de contrario, obtiene un beneficio empresarial”. El fallo en comento, resuelve una casación de fondo interpuesta por un contribuyente español que tanto en primera como segunda instancia le rechazaron su reclamo respecto de una serie de liquidaciones practicadas en su contra. Dicho contribuyente desde el año 2004, desarrollaba en Chile para el día de año nuevo actividades asociadas a la pirotecnia tales como el servicio de suministro, provisión de material pirotécnico, y ejecución de fuegos artificiales, entre otras.

La sentencia de primer grado determinó que en virtud que el contribuyente desarrollaba sus actividades en lugar un físico, inició actividades y obtuvo RUT, estableció un domicilio en el país e incluso obtuvo timbraje de documentos tributarios; dichos elementos a juicio del tribunal configurarían un EP en Chile, no

⁴⁵ Corte Suprema. Op Cit.

correspondiendo aplicar el artículo 7 del Convenio entre Chile y España. Mismo criterio fue confirmado por la Corte Apelaciones de Valparaíso.

Por su parte, la Corte Suprema estableció cuales eran los hechos que se dieron por acreditados en el proceso, siendo bastante similares a los señalados en primera instancia. Sin embargo, declara que pese a ello la litis del juicio se centra en determinar qué debe entender por la expresión “establecimiento permanente” con el objeto de aplicar las consecuencias que ello trae consigo⁴⁶. El fallo luego de referirse a cómo deben interpretarse los tratados internacionales⁴⁷, señala: “Que, resultan claros los parámetros básicos de interpretación del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, es decir, acudir al significado natural de las palabras, sin perder de vista el propósito del instrumento. En ese contexto, la expresión “establecimiento permanente”, conforme con la acepción que se extrae del Diccionario de la Real Academia de cada uno de los vocablos que la componen, puede definirse como un “local de comercio que está en algún sitio durante cierto tiempo”. Ahora bien, teniendo presente que es un hecho de la causa que la reclamante ha dispuesto de un local u oficina a través de la cual ha desarrollado sus actividades empresariales en

⁴⁶ A fin de contextualizar la discusión, el fallo entre otras aristas resuelve si procede la aplicación del artículo 7 del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España, o bien, si dado la existencia de un EP este no debiese ser aplicado.

⁴⁷ Aplicación del artículo 31 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, los cuales deben ser interpretados de buena fe de acuerdo con el significado ordinario de los términos utilizados en el tratado en su contexto a la luz del objetivo y propósito del Convenio objeto de estudio.

calle Errázuriz 1178, oficina 92 de Valparaíso, lugar individualizado como domicilio de la sociedad en los contratos de suministro y de alianza estratégica, puede concluirse que cuenta con un sitio en territorio nacional para prestar sus servicios” (el énfasis es añadido).

Adicionalmente, un considerando del fallo concluye además que ha quedado acreditado que la reclamante “ha operado a través de ese lugar de negocios en los contratos, internación de material, gestión de cobro de honorarios y envío de remesas a la casa matriz en España” junto con el mandato otorgado a un residente chileno le permitió adjudicarse los contratos, teniendo autoridad para cerrar negocios.

Establecido que efectivamente el contribuyente español poseía un lugar físico en territorio nacional (configurándose así el primer elemento de un EP) junto con los otros hechos ya mencionados, uno tendería pensar que confirmaría el criterio de las instancias anteriores. Sin embargo, la Corte Suprema va más al detalle declarando que también debía hacerse cargo del concepto “permanencia”. En ese sentido, se dispone que “el concepto de permanencia que requiere el artículo 5 del Convenio para efectos de gravar con impuesto a la renta las operaciones efectuadas por la reclamante, no puede extraerse de los hechos de la causa. En efecto, si bien se ha establecido una actividad continua desde 2004, se ha asentado también que su actividad básica se desarrolla con ocasión de las festividades de año nuevo, sin que se haya fijado un rango de tiempo para

su ejecución. Por consiguiente, no existen elementos establecidos en el proceso que permitan calificar la actividad de la empresa reclamante como una de carácter permanente, ya que pugna con el concepto la mera realización de actividades de fuegos de artificio en una sola ocasión y durante la celebración del año nuevo, más aun teniendo en cuenta los parámetros temporales dados por el Convenio para este fin, que incluyen la prestación de servicios por parte de una empresa durante un período que en total excede de 183 días”.

En definitiva, la Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamante en contra de la sentencia de primera instancia, la que fue anulada y reemplazada por una nueva decisión.

Recurso de Apelación – Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso⁴⁸

En el recurso en comento, el contribuyente – Aplicaciones Computacionales - sostiene entre otras alegaciones, que las liquidaciones que le fueron imputadas deben ser nulas en virtud que no se ha configurado el EP de la sociedad peruana Avatar SAC.

En primer término, el fallo aludido señala que los casos que se incluyen en la definición de EP contenida en el N°1 del artículo 5 del Convenio Chile-Péru no son taxativos, sino que solo se limitan a señalar los criterios que se deben tener consideración.

⁴⁸ Corte de Apelaciones de Valparaíso N° Civil-238-2014, de fecha 1° de agosto de 2014.

En segundo término, la Corte concuerda con el fallo de primera instancia en que es efectivo que la empresa peruana Avatar operaba en Chile desde el año 2009 a través de Aplicaciones Computacionales. Asimismo, la última entidad mencionada adquirió el 26% de participación en Avatar y que además promueve los servicios de ésta en Chile, difundiendo la existencia de dicha empresa con eventuales clientes, trayendo técnicos desde Lima para prestar servicios que son subcontratados a la empresa peruana aludida. Adicionalmente, el representante legal de Aplicaciones Computacionales es a la vez el gerente de finanzas de Avatar en Perú, lo que en definitiva hace concluir que en definitiva existe una *“relación recíproca donde cada una de las empresas utiliza a la otra como instalación de negocios en el respectivo país”*.

En definitiva los “presupuestos fácticos” mencionados constituyeron un conjunto de presunciones que permiten concluir la existencia de un EP por parte de Aplicaciones Computacionales.

Recurso de Casación - Tribunal Supremo Español⁴⁹

Este fallo es bastante novedoso ya que interpreta de manera más amplia los requisitos establecidos en el Convenio de la OCDE en referencia al artículo 5. Los hechos del presente fallo se originan a raíz de que una entidad suiza -

⁴⁹ Tribunal Supremo Español. Sala de lo Contencioso. Casación N° 1626-2008. Fecha de la sentencia 12 de enero de 2012. [en línea]. Consejo General del Poder Judicial. <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=TS&reference=6256232&links=%221626%2F2008%22&optimize=20120203&publicinterface=true> > [consulta: 21 de septiembre de 2016].

DSM Nutritional Products Europe (antes, Roche Vitamins Europe Ltda y para estos efectos “RVE”) - empresa dedicada a la comercialización de productos farmacéuticos, cosméticos y de alimentación animal, interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo Español, en contra de la decisión de la Sección Segunda, de la Sala de los Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que a su vez confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, quién liquidó al contribuyente mencionado al pago de impuestos por concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residente. El fundamento de la liquidación aludida, fue que RVE estaría realizando sus labores comerciales a través de la filial española Roche Vitamins S.A. (para estos efectos “RV”), sociedad que se configuraría como un EP de la entidad suiza ya nombrada.

Como hechos de la causa, se estableció que RV en un comienzo funcionaba como una empresa que fabricaba y comercializaba por su cuenta productos farmacéuticos. A raíz de una reorganización empresarial, RV pasó de realizar las actividades mencionadas a ser un fabricante de productos para RVE, junto con constituirse como agente de promoción de dicha empresa. Para llevar a cabo dicho cometido, las empresas involucradas suscribieron dos contratos. El primero es un contrato de fabricación donde RV se compromete a producir y envasar una serie de productos siguiendo las directrices que RVE establezca. Por su parte, RVE se comprometió a adquirir todos los productos que fueren elaborados. El segundo contrato es de promoción de ventas, donde RV se

constituyó como “agente para España” de RVE, comprometiéndose a “representar, proteger y fomentar” los intereses de RVE a cambio de percibir el 2% de todas las ventas que hubiere gestionado en España. En primera instancia, el inspector que estuvo a cargo del caso dictaminó que se estaba frente a “una actividad de carácter principal enraizada plenamente en el objeto social para que fue Constituida la Compañía, no teniendo carácter preparatorio y auxiliar”.

Lo interesante del fallo, es que luego de analizar los supuestos fácticos del artículo 5 del Convenio España-Suiza, determinó que pese a que RVE disponía de un local arrendado desde el cual sus mercancías eran comercializadas, al carecer de medios personales para desarrollar las ventas, dicho lugar debía ser considerado como un lugar de distribución y almacenamiento, no se configurándose la hipótesis de un **“lugar fijo de negocios”**. Adicionalmente, el Tribunal Supremo también estimó que tampoco se configuraría el supuesto de **“agente dependiente”** tal como tradicionalmente se entiende, en el sentido que RV carecía de toda atribución para cerrar contratos a nombre de RVE, limitándose sus facultades a gestionar las órdenes de compra que se iban generando. No obstante lo anterior, y basado en el modelo del Convenio de 1977, se autoriza a incluir dentro del concepto “agente dependiente” otras actividades distintas a las de “concluir contratos a nombre de la empresa”, pudiendo calificar también la elaboración de mercaderías que luego son comercializadas y distribuidas.

En este sentido, el Tribunal en su considerando cuarto fue categórico en señalar que “Pues bien, de los dos contratos firmados con Roche Vitaminas, S.A., y a los que se hizo referencia anteriormente, se deduce que tanto la fabricación como la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la interesada, la cual dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España. Es ella quien dispone qué se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio, según se desprende de los antecedentes expuestos. La retribución que satisface a Roche Vitaminas, S.A., consiste en la restitución de costes, tanto directos como indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurren las instalaciones y medios localizados en España para atender sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecen a Roche Vitaminas, S.A., pero, en virtud de la relación existente entre ésta y la reclamante, está claro que quien dispone de todos ellos es esta última, siendo de señalar que están exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza. De ahí que no pueda mantenerse que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan actividad empresarial de Roche Vitaminas, S.A., sino de la reclamante. En efecto, acudiendo a la definición de actividad empresarial que esta misma invoca, ha de tenerse en cuenta que la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción la lleva a cabo la reclamante; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, no afectan a Roche Vitaminas, S.A., sino a la interesada. La sociedad española no desarrolla

la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. Por tanto, hemos de concluir que en este caso concurre la primera de las circunstancias reguladas en el artículo 5º del Convenio y que, por tanto, la interesada efectúa sus operaciones mediante establecimiento permanente en España.” (el énfasis es añadido).

Lo interesante de este fallo es que la máxima autoridad judicial española reconoció que pese a que en este caso el contribuyente no poseía un EP en un sentido tradicional (ausencia de un lugar fijo de negocios ni agente dependiente con facultades de cerrar contratos), interpretó que “que a la redacción actual del Modelo de Convenio de la OCDE permite contemplar en la figura del agente otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa” incluidas las que hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios (como precisamente, la fabricación).”⁵⁰

⁵⁰ DEL VIAL, Ignacio. 2012. Establecimiento Permanente: Caso Roche: El nuevo agente dependiente [en línea] Diario Jurídico.com. 13 de agosto de 2012 <<http://www.diariojuridico.com/establecimiento-permanente-caso-roche-el-nuevo-agente-dependiente/>> [consulta: 21 de septiembre de 2016].

8. PROPUESTA DEL TRABAJO

8.1 Definición de EP

Si bien es cierto que entre la definición jurisprudencial del EP en Chile por parte del SII y la entregada por la OCDE presentan algunos elementos comunes también es cierto que estos no son iguales y que es totalmente posible la existencia de un EP bajo la definición establecida en un Convenio, no implica que necesariamente también deba existir bajo los criterios utilizados en nuestro país. En dicho ámbito, también es cierto que “las finalidades de ambos conceptos son distintas. Mientras que el concepto de EP de acuerdo a los convenios para evitar la DTI constituye uno de los mecanismos que dichos instrumentos internacionales contienen para los efectos de asignar derechos de imposición o gravamen entre los Estados Contratantes, el concepto de EP de acuerdo a la legislación doméstica determina la forma en que se gravan de acuerdo a la LIR las rentas de fuente chilena de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país que tengan en Chile cualquier clase de EP”⁵¹.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, esta parte es de la convicción que debiese haber una sola definición de EP tanto para efectos de la

⁵¹ CUEVAS O., Alberto. Relación entre los conceptos de establecimiento permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la legislación chilena sobre Impuesto a la Renta. [en línea]. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. <<http://docplayer.es/1946669-Alberto-cuevas-ozimica.html>> [consulta: 25 de septiembre de 2016]

LIR como de los Convenios OCDE. Ello con el propósito de estar alienados a los estándares internacionales asociados a políticas tributarias que hoy en día se están desarrollando (precios de transferencias, BEPS, country by country etc.).

Por consiguiente, el presente trabajo sugiere otorgar una definición de EP que mezcle tanto los conceptos del mismo por parte del SII como de la OCDE, pero tomando en consideración todos los factores expresados a lo largo de este documento, con el fin de idealmente entregar una definición que atienda más a la realidad económica de qué significa hoy en día – tomando en consideración los vacíos legales señalados – tener un EP.

La sugerencia de una definición es la siguiente:

Establecimiento Permanente: es la extensión de la actividad de una empresa de un Estado en otro Estado a través de una unidad u organización económica en su sentido más amplio, mediante la cual la empresa extranjera logre llevar a cabo su actividad económica a través de cualquier gestión por parte de ésta unidad u organización económica, que basado en parámetros económicos y comerciales, se entienda que la gestión a desarrollar se entienda suficiente para aportar al desarrollo de la actividad económica de la empresa extranjera.

Finalmente, conviene señalar que no necesariamente constituir un EP en nuestro país debe ser visto como algo negativo para el contribuyente. Si bien es

cierto que ello configura una serie de obligaciones tributarias, también hay que tener en cuenta que permite obtener ciertos beneficios que un contribuyente extranjero sujeto al IA no tiene, a saber, la posibilidad de deducir gastos de su Renta Líquida Imponible. Es por ello, que antes de determinar si es conveniente o perjudicial constituir un EP en Chile, es prudente realizar de manera previa un análisis del tipo de inversión que la empresa va a desarrollar, los costos y gastos asociados a dicho cometido, le evaluación de la carga administrativa que lleva consigo tener un EP entre otros factores.

8.2 Parámetros que ayuden a determinar cuándo estamos en presencia de maniobras elusivas para evitar la configuración de un EP

El propósito de la presente sección es poder entregar ciertas directrices que permitan identificar cuando estamos en presencia de maniobras que tienen como único fin evitar la configuración de un EP en un país determinado y así no quedar sujeto a las consecuencias legales que ello implica, como por ejemplo que la empresa pierda la oportunidad de que le sea aplicado el artículo 7 del Convenio (beneficios empresariales), debiendo el EP tributar en el país origen de la renta.

Los parámetros propuestos en el presente trabajo, basado en su mayoría en el borrador de las propuestas de la acción 7 de BEPS son las siguientes:

1. Desarrollar un concepto de unidad económica para definir un EP, pero que dicha definición esté más ligada al ámbito comercial que jurídico.

Logrando una definición adecuada, incluso se podría obviar las medidas que a continuación se exponen. A mi juicio, ello tendría como resultado que la operación que una empresa extranjera desarrolle en otro Estado (ya sea con diferentes lugares físicos involucrados, contratos o actividades) puedan ser mirados desde una perspectiva económica global, evitando así parcelaciones artificiales de dichos elementos, hecho que en ocurre en la actualidad y que tiene por consecuencia evitar la configuración de un EP de manera forzosa.

2. Delimitar la estructura de los comisionistas. Tal como se mencionó en secciones anteriores, la utilización de comisionistas por parte de algunas empresas tienen por objetivo erosionar la base imponible de un Estado donde se genera la renta. Con el fin de evitar la situación descrita, la idea sería subir el estándar de qué debe considerarse un comisionista, no considerando como tal a un “intermediario” que en una jurisdicción determinada tiene por propósito la celebración continua y habitual de contratos que tendrán efectos para la empresa extranjera; por lo que debería considerarse que dicha entidad tiene un nexo lo suficientemente concreto con este “intermediario” que justifique la configuración de un EP, con la excepción que esta persona sea un agente independiente, término que será abordado en el próximo numeral.
3. Reforzar el concepto de “agente independiente”. En la actualidad, es común que las empresas realicen sus actividades en el país fuente de la

renta a través de un agente independiente para así evitar la aplicación del párrafo 5 del artículo 5 del Convenio⁵². Al respecto, es prudente plantearse un par de preguntas al respecto ¿Se considera un agente independiente una persona que exclusiva o casi exclusivamente trabaja para solo una empresa o cliente?, ¿Podríamos considerar que una persona es un agente independiente cuando todos los riesgos de su actividad recaen en la empresa que lo contrata? y ¿Hasta qué nivel es aceptable que la empresa (cliente) entregue directrices y/o instrucciones al agente independiente para que éste no pierda su condición de tal?. En la actualidad, todas estas preguntas nos hacen suponer que en la mayoría de los casos las personas que se hacen llamar “agentes independientes” son en la práctica personas que están bajo la subordinación y/o dependencia de su cliente, destinando casi la totalidad de su tiempo o gran parte del mismo a gestionar las actividades económicas de su “cliente exclusivo”. Sin duda, las situaciones descritas anteriormente darían paso a la configuración de un EP (siempre y cuando cumpla con el resto de los requisitos explicados con anterioridad)

⁵² El párrafo 5 del artículo 5 del Convenio dispone lo siguiente: “*No obstante lo señalado en los párrafos 1 y 2, cuando una persona – distinta a la de un agente independiente al que se le aplique el artículo 6 – que actúe por cuenta a nombre de la empresa y que ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, dicha empresa será considerada un establecimiento permanente en este Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa actividad se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, que de ser ejecutadas a través de un lugar fijo de negocios que no sea considerado un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo*”.

y que hoy en día se está evitando a través del tecnicismo de obrar a través de un “agente independiente”.

4. Modificar el párrafo 4 del artículo 5 del Convenio⁵³ en el sentido que todos sus apartados queden supeditados a que las actividades mencionadas sean efectivamente “preparatorias o auxiliar”. Se ha discutido bastante la forma en que los literales de la norma en comento están redactados. El principal reparo recae sobre las letras a) y b) que emplean las expresiones “entregar” y “entregarlas” respectivamente. A modo de ejemplo y bajo la redacción actual, un almacén con un gran número de trabajadores que se limita a “entregar” productos que fueron comprados por Internet y que son de propiedad de una empresa extranjera no configuraría un EP. Desde un punto de vista económico, es de toda lógica señalar que sin la intervención de la entidad que entrega la mercancía a un tercero, dicha transacción no

⁵³ El texto de la referencia señala lo siguiente:

4. *No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

(c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

(d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de llevar a cabo para la empresa, cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio

(f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar un ejercicio que combine las actividades mencionadas en las letras a) hasta la e), siempre que dicha actividad en desde un punto de vista global en el del lugar fijo de negocios tenga como resultado una actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

se hubiese llevado a cabo. En el ejemplo propuesto, el rol de la empresa que entrega los productos ofrecidos dista bastante de ser una actividad “preparatoria o auxiliar”, sino más bien principal.

5. En base al mismo texto legal citado en el número anterior (Párrafo 4 del artículo 5 del Convenio), ciertas empresas han tendido a fragmentar las actividades de su negocio a través de dividir sus operaciones con el fin de sostener que cada una de ellas constituye por separado una actividad preparatoria o auxiliar. La propuesta de este trabajo para evitar la situación señalada es que la norma no debe limitarse a los casos en que la empresa posee diferentes lugares de negocios sino que debería ampliarse a los casos en que dichos lugares pertenecen a partes vinculadas o relacionadas a la empresa extranjera. De dicha manera, se tendrá un panorama global de la operación evitando la práctica de la fragmentación de actividades.
6. El fraccionamiento de contratos es una herramienta utilizada por distintos grupos económicos y tienen por objeto quedar bajo los umbrales temporales que el Convenio establece para configurar un EP (ejemplo de ello lo encontramos en el párrafo 3 del artículo 5 -“*solo si su duración excede de doce meses*”). La mecánica utilizada es dividir las prestaciones de un contrato en varios contratos que son asignados a diferentes sociedades pero que sin embargo pertenecen al mismo grupo empresarial. Con el fin de evitar la conducta anterior, la pretensión de este trabajo sería

establecer una norma de relación amplia que permita identificar cuando empresas radicadas en un mismo país pertenecen al mismo holding. A modo de ejemplo, la propuesta de borrador de la OCDE en relación a la acción 7 (EP) ha sugerido la siguiente redacción: “A los efectos del apartado [x] cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante, durante un determinado plazo, en asociación con otra empresa que preste servicios similares en ese otro Estado para el mismo proyecto o proyectos relacionados, a través de una o más personas físicas quienes, durante ese período, estén presentes y desarrollando tales servicios en ese Estado, se entenderá que la empresa mencionada en primer lugar, durante ese período de tiempo, está prestando servicios en el otro Estado para ese mismo proyecto o proyectos relacionados a través de esas personas físicas. A los efectos de la frase anterior, una empresa se considera asociada a otra cuando esté directa o indirectamente controlada por la otra, o cuando las mismas personas controlen ambas empresas directa o directamente, con independencia de que estas personas sean o no residentes de uno de los Estados contratantes. (el énfasis es propio)”⁵⁴.

⁵⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Propuesta de Borrador para debate. BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP). Op Cit.

9. CONCLUSIONES

Mediante el presente trabajo, se ha querido evidenciar una serie de temas o problemáticas que giran en torno a un establecimiento permanente.

En primer lugar, hacer presente que pese a que el EP está presente como término en diferentes pasajes de la LIR, no existe una definición legal del mismo, situación que debiese ser corregida ya que independiente del tenor de la eventual definición de EP, sin duda sería un avance para el contribuyente en este ámbito, ya que tendría una definición legal de un concepto utilizado con bastante frecuencia en el comercio internacional, lo que en definitiva entregaría seguridad jurídica al momento de tomar una decisión asociada a la inyección de capitales en nuestro país a través de dicha vía.

En segundo lugar, y pese a que esta parte es de la opinión que la definición de EP del modelo OCDE está más conectada a la realidad económica que hoy se vive en comparación a la del derecho chileno; de igual forma han surgido mecanismos artificiales que evitan la aplicación de sus efectos, por lo que sería positivo para la comunidad internacional que la definición aludida fuera actualizada o mejorada.

En tercer lugar, sin tener la intención de considerar la definición de EP propuesta como la solución a todos los problemas elusivos descritos con anterioridad, sí tiene como propósito entregar una opción a cómo podría irse gestando la discusión en cuanto a este término, todo ello con el objeto de generar

debate e idealmente en un futuro cercano, llegar a un consenso de qué realmente debemos entender por el concepto objeto de estudio.

10. BIBLIOGRAFÍA

1. ALBORNOZ R., Juan. 2000. El Establecimiento Permanente. Revista de Derecho (Valdivia) (11).
2. Tribunal Supremo Español. Sala de lo Contencioso. Casación N° 1626-2008. Fecha de la sentencia 12 de enero de 2012. [en línea]. Consejo General del Poder Judicial. <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=match=TS&reference=6256232&links=%221626%2F2008%22&optimize=20120203&publicinterface=true>>.
3. CUEVAS O. Alberto. Establecimientos Permanentes. Centro de Estudios Tributarios – Universidad de Chile.
4. CUEVAS O., Alberto. Concepto de establecimiento permanente en convenios para evitar la doble tributación internacional. [en línea]. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. <<http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/File/41223/42758>>
5. CUEVAS O., Alberto. Relación entre los conceptos de establecimiento permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la legislación chilena sobre Impuesto a la Renta. [en línea]. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. <<http://docplayer.es/1946669-Alberto-cuevas-ozimica.html>>
6. DEL VIAL, Ignacio. 2012. Establecimiento Permanente: Caso Roche: El nuevo agente dependiente [en línea] Diario Jurídico.com. 13 de agosto de 2012 <<http://www.diariojuridico.com/establecimiento-permanente-caso-roche-el-nuevo-agente-dependiente/>>.
7. Excelentísima Corte Suprema Rol 2245-2013, 2° Sala, de fecha 13 de enero de 2015.
8. FAUNDEZ U., ANTONIO y BLANCO L., MARIA TERESA 2009. Establecimientos Permanentes: Aspectos Tributarios. Santiago, Librotecnia.

9. FAÚNDEZ U., Antonio. "Establecimientos Permanentes en Chile como Contribuyentes del IVA: Problemática de lagunas Normativas". [en línea]. Instituto Chileno de Derecho Tributario <
<http://www.ichdt.cl/userfiles/Establecimientos%20permanentes%20IVA%20AFaundez.pdf>>
10. GARCÍA-OLÍAS J., Carlos. El concepto de "Establecimiento Permanente" 2011. Actualidad jurídica Uría Menéndez, ISSN 1578-956X, N°. Extra 1, 2011, págs. 229-235. [en línea] <
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3813830>>
11. Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso N° Civil-238-2014, de fecha 1° de agosto de 2014.
12. MONTAÑO G., César. Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente (Bogotá, Editorial Temis, 2004).
13. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 5 de octubre de 2015. [en línea] <
<http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>>.
14. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Propuesta de Borrador para debate. BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP). 31 de octubre 2014-9 de enero de 2015. [en línea] <
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>>.
15. OCDE. "About BEPS and the inclusive framework". [en línea] <
<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>>
16. RIBERA N., Teodoro. 1999. La potestad tributaria del Estado. En: Conferencia para el Seminario "La Constitución Económica". Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho.
17. ROLDÁN A. Antonio. 2008. La figura del agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE. En: Trabajo presentado al X CURSO DE ALTA ESPECIALIZACIÓN EN FISCALIDAD INTERNACIONAL, celebrado en la

Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2008. España.

18. ROELEVELD J. y WEST C., International Fiscal Association, Branch Report, Sudáfrica, Cahieres de Droit Fiscal International, Volume 94°.
19. Servicio de Impuestos Internos. 1996. Oficio N° 2.022, de fecha 17 de julio de 1996.
20. Servicio de Impuestos Internos. 1997. Oficio N° 1872, de fecha 22 de agosto de 1997.
21. Servicio de Impuestos Internos. 1998. Oficio N° 303, de fecha 28 de enero de 1998.
22. Servicio de Impuestos Internos. 1998. Oficio N°1599, de fecha 15 de junio de 1998.
23. Servicio de Impuestos Internos. 1999. Oficio N° 2.619, de fecha 21 de junio de 1999.
24. Servicio de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 2.205, de fecha 5 de junio de 2000.
25. Servicio de Impuestos Internos. 2004. Oficio N°2.494 del SII, de fecha 31 de mayo de 2004.
26. Servicio de Impuestos Internos. 2004. Oficio N° 2.556 del SII, de fecha 8 de junio de 2004.
27. Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N° 1478 del SII, de fecha 17 de mayo de 2005.
28. Servicio de Impuestos Internos. 2008. Oficio N° 800, de fecha 17 de abril de 2008.
29. Servicio de Impuestos Internos. 2009. Oficio N°1646, de fecha 8 de mayo de 2009.

30. Servicio de Impuestos Internos. 2009. Oficio N°1745, de fecha 19 de mayo de 2009.
31. Servicio de Impuestos Internos. 2010. Oficio N°1259, de fecha 29 de julio de 2010.
32. Servicio de Impuestos Internos. 2010. Oficio N°1650, de fecha 16 de septiembre de 2010.
33. Servicio de Impuestos Internos. 2013. Oficio N°1455, de fecha 03 de julio de 2013.
34. Servicio de Impuestos Internos. 2016. Oficio N°827, de fecha 01 de abril de 2016.