



**IMPLICANCIAS DE LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE EN CHILE SEGÚN CIRCULAR 57 DE 07 DE
DICIEMBRE DE 2017 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
EN EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS**

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Sebastián Andrés Moscoso Iturra
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Perez**

Santiago, Marzo 2018

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. METODOLOGÍA.....	4
III. MARCO TEÓRICO.....	5
1. Concepto de Establecimiento Permanente en Convenios modelo OECD.....	6
a) Presencia de un lugar de negocios.....	8
b) El lugar de negocios debe ser fijo.....	10
c) El ente económico realiza toda o parte su actividad en un Estado distinto al de su matriz.....	13
d) Idoneidad para generar renta.....	15
e) Relación BEPS con principio fondo sobre forma	16
2. Conceptos de Establecimiento Permanente del Servicio de Impuestos Internos.....	18
a) Concepto de Establecimiento Permanente a fin de aplicar Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.....	19
b) Concepto de Establecimiento Permanente a nivel de legislación interna, histórico del Servicio de Impuestos Internos.....	20
(i) Oficio N° 9.458 de 23 de agosto de 1961.....	22
(ii) Oficio N° 2.530 de 13 de julio de 1994.....	23
(iii) Oficio 2.205 de 5 de junio de 2000.....	25
c) Concepto de Establecimiento Permanente del Servicio de Impuestos Internos, luego de Circular N° 57 de 2017.....	27

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

IV. DESARROLLO DEL PROBLEMA.....	32
1. Efecto de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017 en la jurisprudencia administrativa del SII para Impuesto sobre la Renta.....	33
a) Oficio 303 de 28 de enero de 1998.....	33
b) Oficio número 2205 de 5 junio de 2000.....	35
c) Oficio número 1646 de 8 de mayo de 2009.....	37
d) Oficio número 3217 de 2 de diciembre de 2017.....	38
e) Conclusiones.....	40
V. CONCLUSIONES.....	43
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	44

I. INTRODUCCIÓN

En una economía global, los actores económicos privilegian aquellos países que prueben ser más estables económicamente (Araneda, 1969, p.8), aumentando su actividad económica en estos (Rodríguez, 2002, p.44).

Desde el inicio de la década de 1990, en el contexto del retorno a la democracia y la apertura económica chilena al extranjero (Villalobos, 2001, p. 417) que dicho cambio político conllevó, Chile ha experimentado un proceso paulatino y constante, no libre de contracciones, de crecimiento económico.

En las palabras de la González, “Chile, en lo referente al ambiente para hacer negocios, se encuentra primero en América Latina y en un lugar privilegiado en el mundo” (González, 2010, p. 99)¹.

Así, las consecuencias jurídico-tributarias de que un agente económico realice actividades en otro Estado adquieren importancia central. En este contexto, dos de los principales mecanismos de inversión son:

- Llevar a cabo una inversión en una compañía existente, como socio o accionista.

¹ En su investigación González se basa en estadísticas presentadas por el Banco Central, tal como se muestran en las páginas 100 y siguientes de la publicación.

- Invirtiendo como sí mismo en otro país, es decir, mediante un “establecimiento permanente” en el exterior.

En el desarrollo de este AFE nos enfocaremos en la segunda de estas alternativas.

Ahora bien, el objetivo general del presente AFE es analizar la institución del establecimiento permanente de una empresa extranjera en Chile, a la luz de la actual legislación chilena, el otrora planteamiento histórico del Servicio de Impuestos Internos y su actual interpretación establecida en la Circular 57 de 07 de diciembre de 2017, mostrando un cambio de forma sobre fondo a uno de fondo sobre forma.

Adicionalmente, cabe destacar que para efecto del análisis objeto de esta AFE, las hipótesis de “Agenciamiento” en Chile, derivado de la suscripción de un mandato comercial con un agente en Chile no será considerada, limitándose el análisis la hipótesis arriba describa.

Como se analizará, el otrora planteamiento histórico del Servicio de Impuestos Internos se enfocaba principalmente en aspectos formales para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente de una empresa extranjera en Chile, como lo era la mera comprobación de que el ente chileno pudiera cerrar negocios en Chile.

Por otro lado, se observa un cambio significativo en la actual interpretación del Servicio de Impuestos Internos establecida en la Circular 57 de 07 de diciembre de 2017, en la cual el análisis es de fondo, examinando más que una simple comprobación formal como antaño, sino que revisando si económicamente corresponde o no a una misma entidad con el exterior, analizándose si el ente nacional está “desempeñando un rol principal que lleve a la conclusión de los mismos [negocios]”; de esta manera, en la revisión prima el fondo sobre la forma, pues la mera astucia del contribuyente al redactar los mandatos ya no mandará por sobre la realidad fáctica.

Ahora bien, y sin que sea explícito por parte del Servicio de Impuestos Internos en la citada Circular y sin que hubiera un cambio legal específico aplicable a los Establecimientos Permanentes en este respecto, este cambio de criterio, de análisis de fondo sobre forma, llega en el contexto de las reformas implementadas por la Ley N° 20.780, en específico las normas generales sobre elusión, que empezaron su implementación el año 2015, a un año de la publicación de dicha norma legal.

Así los objetivos específicos del presente AFE son el analizar los efectos de la incorporación del principio del fondo sobre la forma el concepto de establecimiento permanente de una empresa extranjera en Chile respecto a la incorporación de éstos en registro RUT a la luz de la interpretación del Servicio de Impuestos Internos establecida en la Circular 57 de 07 de diciembre de 2017, el analizar, de manera crítica, una muestra de jurisprudencia-administrativa actualmente vigente, a la luz

de la nueva definición de Establecimiento Permanente del Servicio de Impuestos Internos, respecto del Impuesto sobre las Rentas, indagando si tiene efectos prácticos el cambio de criterio a fondo sobre forma y revisar los efectos de la nueva definición de Establecimiento Permanente del Servicio en el Impuesto a las Ventas y Servicios chileno.

La hipótesis es:

- a) El concepto de establecimiento permanente del Servicio de Impuestos Internos expresado en la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017 modifica el criterio histórico sostenido por el ente fiscalizador en su jurisprudencia administrativa previa.

II. METODOLOGÍA:

El presente AFE se aproximará al concepto aplicable para la normativa chilena respecto a los establecimientos permanentes, mediante la revisión de premisas generales a conclusiones particulares, mediante un razonamiento lógico deductivo.

Así, la sistematización que se pretende desarrollar en este AFE implica seguir un método de inferencia inductiva, en el que se analizará la normativa vinculada al concepto aplicable para la normativa chilena respecto a los establecimientos permanentes, que se desprende principalmente de la Circular N° 57 de 07 de

diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que derivan de dicho concepto.

Así, en el desarrollo de la segunda parte de este AFE se centrará en la revisión de oficios dictados de forma previa a la dictación de la Circular N° 57 de 07 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos, complementado por casos conceptuales que ilustren la visión actual de establecimiento permanente donde prima el principio de fondo versus forma.

III. MARCO TEÓRICO:

En esta sección se analizará el tratamiento doctrinario respecto al concepto de Establecimiento Permanente, comenzando con aquel utilizado internacionalmente, para luego cotejarlo con aquel aplicado por el Servicio de Impuestos Internos.

1. Concepto de Establecimiento Permanente en Convenios modelo OECD

Internacionalmente, el concepto de Establecimiento Permanente ha sido determinado por 3 vertientes principales:

- El modelo de convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por *pacto andino*.
- Modelo de convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por la *Organisation for Economic Co-operation and Development* (“OECD”).
- Modelo de convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por la *United Nations* (“UN”).

Ahora bien, Chile aplica exclusivamente el modelo establecido por la OECD². Por lo anterior, concentraremos nuestro análisis en el artículo 5° de Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OECD (“Modelo OECD”), que

² http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

se refiere específicamente a los Establecimientos Permanentes, , el cual citamos en su inciso primero a continuación:

“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.”³

Luego, sus numerales 2° a 7° definen situaciones particulares y específicas las cuales deben ser calificadas como Establecimiento Permanente.

Como se puede apreciar, tan solo el primer párrafo del artículo 5° del Modelo OECD establece el concepto de Establecimiento Permanente; el análisis del presente AFE se encuadra en la definición de su primer párrafo.

Es preciso señalar que no es unánime en la doctrina el hecho que el citado párrafo primero del artículo 5°, a modo referencial, Serrano señala que “ni en el Derecho interno español ni en el MCOCDE se encuentra una verdadera definición de Establecimiento Permanente, sino más bien una serie de situaciones y de aspectos parciales que tratan de elaborar esa pretendida definición.” (Serrano, 2005, p. 162)

³ <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Sin embargo, es posible distinguir las siguientes características genéricas y diferenciales de Establecimiento Permanente (Vogel, 1999, p. 280), a saber:

- a) Presencia de un lugar de negocios.
- b) El lugar de negocios debe ser fijo.
- c) El ente económico realiza toda o parte su actividad en un Estado distinto al de su matriz.
- d) Idoneidad para generar renta.

A continuación, analizaremos de manera individual los elementos de la indicada definición del Modelo OECD.

a) Presencia de un lugar de negocios

Los comentarios del Modelo OECD señalan respecto al “lugar de negocios” que abarca:

"cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin [...]. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga

ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio”⁴.

Respecto de lo anterior, Gutman (2008, p. 501) indica:

“El lugar de negocios tiene que ver, esencialmente, con el carácter territorial que tienen los convenios para evitar la doble imposición y, además, con el carácter económico que ha impulsado la existencia de tales convenios”.

Asimismo, Lovisolo define lugar fijo como el:

“espacio circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad de la empresa comprendiendo todos los elementos materiales utilizados para tal fin: un local, las maquinarias, los aparatos automáticos o simplemente un área como depósito aduanero o un espacio comercial” (Lovisolo, 2003, p. 279).

⁴ OCDE: “Modelo de convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio”, p. 90.

Por último, Vogel (1999, p. 285) señala:

“Un lugar de negocios, [...] comprende todo activo tangible empleado para desarrollar un negocio; en casos específicos, bastaría con la existencia de un solo activo tangible”.

En resumen, “lugar de negocios” debe interpretarse integrado y coordinado con el concepto de “desarrollo del negocio”, ligado al desarrollo de actividad o negocio en un Estado determinable.

b) El lugar de negocios debe ser fijo.

Los comentarios del Modelo OECD, respecto a que el lugar de negocios debe ser fijo, señalan:

“debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia [...]. En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado”⁵.

⁵ OCDE: “Modelo de convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio”, Op. Cit., p. 89.

Altamirano desarrolla:

“El carácter de fijeza determina que el Establecimiento Permanente deberá estar establecido en un lugar determinado, existiendo pues un vínculo geográfico entre la actividad desarrollada y el establecimiento” (Altamirano, 2006, p. 120).

Adicionalmente, Vogel (1999, p. 286) comenta:

“El lugar de negocios debe ser de tipo “fijo”. Será suficiente la existencia de un vínculo entre el lugar para los negocios y un punto geográfico en particular.”

Del concepto anterior, se puede desprender que el carácter de fijeza es conceptual y no material, ya que esta no siempre será requisito la existencia de un *local* para entender configurada la hipótesis de Establecimiento Permanente, lo que no obsta a que debe darse *permanencia temporal* de la actividad.

Serrano (2005, p. 169) que expresa:

“Así las cosas, parece que la fijeza, entendida en el sentido geográfico, no puede dejar de ser contemplada junto con la permanencia temporal. Es decir, para la configuración de un lugar fijo de negocios podrá tenerse en cuenta no sólo el aspecto geográfico, sino además cualquier otro criterio y, por supuesto, el temporal para demostrar la suficiente vinculación del lugar de negocios con el territorio del país de fuente y con la actividad empresarial”.

En definitiva, es tranquilo señalar que permanencia temporal en la realización de los negocios, actúa como elemento complementario del concepto de fijeza, siendo necesario para la calificación de Establecimiento Permanente.

c) El ente económico realiza toda o parte su actividad en un Estado distinto al de su matriz

Respecto al requisito para entender constituido un Establecimiento Permanente el que el ente económico realice toda o parte su actividad en un Estado distinto al de su matriz, es decir, que las entidades dependientes de la Matriz realizan la actividad de esta, se extiende, en el extranjero para desarrollar su negocio, podemos entender dos elementos centrales:

- Realización de negocios en un Estado distinto al de la matriz, y
- El tipo de relación que la Matriz tiene con la entidad en el extranjero, en el cual la Matriz ejerce un control directo sobre la extensión en el extranjero.

Al respecto, Vogel (1999, p. 286) indica:

“El lugar fijo de negocios, propiedad de la sociedad o empresa, pero puesto a disposición de una tercera parte para fines propios de esta última (por lo tanto no de los de la sociedad), no será un establecimiento permanente de la empresa. Es suficiente con que el contratista posea la facultad de administrar a través de uno de sus empleados. [...] Si la sociedad lleva a cabo sus operaciones de forma regular y en su lugar de negocios, se debe considerar

la configuración de un establecimiento permanente, sin considerar el período mínimo reglamentario establecido en el Art.5.”

Luego, Serrano (2005, p. 171) señala:

“Probablemente el elemento fundamental para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente es la realización de una actividad por parte de una empresa. Esta afirmación se contiene, por ejemplo, en el Artículo 7 del MCOCDE cuando se otorga la competencia para gravar los rendimientos empresariales al Estado de residencia de la sociedad a no ser que realice su actividad en el otro estado por medio de un Establecimiento Permanente.”

Es decir, el tiempo en el cual la empresa en el otro Estado puede ser un período de tiempo corto y por esto no pierde su calidad de Establecimiento Permanente.

Lo anterior es adecuadamente resumido por los comentarios al Modelo OECD:

“Para que un lugar de negocios constituya un Establecimiento Permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo⁶ [...] no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las

⁶ OCDE: “Modelo de convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio”, Op. Cit., p. 93.

*operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular*⁷.

d) Idoneidad para generar renta

Aunque la definición de Establecimiento Permanente del Modelo OECD no contempla expresamente este elemento en virtud del carácter práctico de la institución, si se desprende de la misma, siendo ampliamente reconocida por la doctrina internacional.

Sobre la materia, Lovisolo (2003, p. 283) señala que la idoneidad para generar renta:

“se trata de un requisito connatural de la noción de Establecimiento Permanente”.

A su vez, Serrano (2005, p. 174) destaca:

“El carácter auxiliar o preparatorio condiciona que determinadas actividades no puedan dar lugar a un Establecimiento Permanente, y ello aunque se reúnan las

⁷ OCDE: “Modelo de convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio”, Op. Cit., p. 94.

condiciones de continuidad y efectividad de todo establecimiento. Por tanto, dichas actividades se encuentran excluidas del concepto de Establecimiento por tener carácter preparatorio o auxiliar”.

e) Relación BEPS con principio fondo sobre forma

Dentro de las iniciativas que ha tomado la agenda de la OECD en este decenio han sido las acciones BEPS, esto es, la lucha fiscal contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que ha tanto tributaria como política en sus Estados miembros, en donde las antiguas definiciones/límites tributarios ya no son suficientes para cumplir con el estándar que tanto la ciudadanía como las arcas fiscales de aquellos países exigen⁸.

Así los significativos caso de Amazon, Starbucks y Google, quienes en el año 2012 fueron objeto de revisión fiscal bajo criterios de “Fondo sobre Forma” por la Administración Inglesa, como consecuencia de los métodos empleados por estas compañías para, por medio de métodos formales, pagar impuestos inferiores a los que deberían haber sido contribuidos en relación a su actividad económica⁹.

⁸ <http://www.oecd.org/ctp/beps/closing-tax-gaps-oecd-launches-action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting.htm>

⁹ <http://www.eleconomista.es/tecnologia-internet/noticias/4389862/11/12/Reino-Unido-investigara-a-Google-Amazon-por-posible-evasion-fiscal.html>

Así, el primer informe BEPS del año 2012 define el objetivo de cerrar las grietas de la tributación internacional, modificando legislaciones internas de los Estados y generando acuerdos multilaterales o instrumentos similares¹⁰, donde la implementación del principio de la supremacía del fondo de las operaciones, por sobre la forma de los actos dados por los contribuyentes, se vuelve central para impedir las erosiones en la base imponible y el traslado de utilidades.

Chile no se queda atrás y comienza a tomar una serie de medidas para llegar a niveles OECD: a nivel legislativo dicta en la Ley N° 20.780 por primera vez una Norma General Anti Elusiva (actual artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario), mientras que a nivel de la Administración tributaria se dictaron más de 70 circulares (interpretaciones administrativas de carácter general respecto a materias de tributación interna) que buscaban dar explicación a dicha reforma¹¹.

En este contexto, el año 2017 se dicta la Circular N° 57, en donde elementos de interpretativos de fondo sobre forma se toman en consideración para la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente, lo que en definitiva concluye una nueva manifestación de lo anteriormente señalado.

¹⁰ www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.pdf

¹¹ www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/index.html#&panel1-1

2. Conceptos de Establecimiento Permanente del Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos ha aplicado distintos conceptos de Establecimiento Permanente para aquellos constituidos en Chile:

- a) Concepto de Establecimiento Permanente a fin de aplicar Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.

- b) Concepto de Establecimiento Permanente a nivel de legislación interna, histórico del Servicio de Impuestos Internos.

- c) Concepto de Establecimiento Permanente a nivel de legislación interna, según Circular N° 57/2017, del Servicio de Impuestos Internos.

Esta distinción, entre conceptos a fines de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, y aquellos para aplicar normativa interna, aun sigue siendo utilizado por el ente fiscalizador, como será citado más adelante. A continuación, analizaremos los conceptos indicados.

a) Concepto de Establecimiento Permanente a fin de aplicar Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio

El Servicio de Impuestos Internos, exclusivamente respecto de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio que Chile a suscrito con diversos países, utiliza el concepto internacionalmente aceptado de Establecimiento Permanente, en su modalidad ya explicada en el numeral anterior, para dilucidar la aplicación de las normas de dichos convenios en el caso particular.

Solo a modo ejemplar, a fines de aplicar la normativa de convenio, el Servicio señala en el Oficio 2.890 de 4 de agosto de 2005 enumera como elementos de la definición de Establecimiento Permanente, los siguientes:

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

Como se apreciará, este concepto es distinto a aquel utilizado para entender constituido un Establecimiento Permanente en Chile, al cuál se le aplicará aquella normativa vigente exclusivamente a nivel chileno, tal como el propio Servicio lo indica en el mismo Oficio 2.890/2005:

“la definición de Establecimiento Permanente, concepto acordado en el contexto de una negociación internacional entre dos Estados contratantes para determinar a qué Estado le corresponde el derecho a gravar los beneficios, por lo que no dice relación con la definición de Establecimiento Permanente que contempla la legislación interna”.

b) Concepto de Establecimiento Permanente a nivel de legislación interna, histórico del Servicio de Impuestos Internos.

Hasta la dictación de la Circular N° 57 de 07 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos (“Circular 57”), el Servicio de Impuestos Internos no había tenido una definición sistemática de Establecimiento Permanente a fines de aplicar la legislación chilena, sino, por el contrario, los elementos de la definición (otrora) existente se podía extraer de diversos Oficios (interpretaciones administrativas) dictados por dicho Servicio.

A saber, los elementos constitutivos de Establecimiento Permanente a fines de aplicar la legislación nacional, vigentes hasta el 07 de diciembre de 2017 son:

- Existencia de una empresa extranjera que desarrolla un negocio en Chile.
- Existencia de un lugar de negocios.
- Lugar de negocios fijo, en el sentido de estar establecido en un punto determinado y con cierto grado de permanencia.
- Facultad de la entidad en Chile para representar a la empresa extranjera y cerrar negocios a nombre, cuenta y riesgo de la empresa en el extranjero.

Estos elementos se pueden evidenciar, por ejemplo, en los siguientes Oficios, todos del Servicio de Impuestos Internos:

- (i) Oficios N° 9.458 de 23 de agosto de 1961
- (ii) Oficio N° 2.530 de 13 de julio de 1994
- (iii) Oficio N° 2.205 Oficio de 5 de junio de 2000

(i) Oficio N° 9.458 de 23 de agosto de 1961.

En el año 1961, el Oficio N° 9.458 de 23 de agosto señala:

“En caso contrario, es decir, si los hechos indicaren que el presunto mandatario desarrolla actividades que [...] le transforman en “agente” o “representante” de la sociedad extranjera respecto de negocios o inversiones que ella tenga dentro del país, deberá aplicarse el impuesto a la renta sobre las utilidades o beneficios correspondientes [...]. Al efecto, cabe recordar que la simple gestión de los negocios de una empresa extranjera constituye al gestor en representante de la misma, posición que trasunta fielmente el espíritu y la letra de la ley tributaria en referencia y que ha sido confirmada en más de una oportunidad por la Excma. Corte Suprema.”

Del Oficio en cuestión, podemos verificar que ya desde el año 1961 el Servicio de Impuestos Internos señalan los siguientes elementos para considerar constituido un Establecimiento Permanente, a fines de aplicar la legislación chilena:

- Existencia de un mandato.
- Las facultades del mandato implican, en la práctica, constituirse como representante, agencia o agente, de un no domiciliado ni residente en el país.

- La gestión de negocios del mandatario a nombre de la Matriz obligando a esta.

(ii) Oficio N° 2.530 de 13 de julio de 1994.

En una época más moderada, el Servicio de Impuestos Internos continúa con su aplicación casuística de Establecimiento Permanente. Así, nos encontramos con el Oficio N° 2.530 de 13 de julio de 1994, el cual, examinado, nos entrega futuros elementos para entenderlo considerado:

“a) Si los Corredores de Bolsa o las personas a las cuales se les otorga poder actúan como agentes o representantes en Chile del inversionista extranjero, y

b) Si tales personas intervienen en las operaciones de inversión sólo como simples mandatarios del referido inversionista.

Ahora bien, en la primera situación, esto es, aquellas en que los mandatarios actúan como representantes o agentes del inversionista extranjero, es aplicable lo dispuesto en el art. 58, no. 1, de la ley de la renta. esta norma fija el tratamiento tributario que afecta a las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y a 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 el país

cualquier clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.”

Del Oficio citado podemos observar claramente cuando el Servicio considera que sí está constituido un Establecimiento Permanente y cuando no, pudiéndose establecer el siguiente requisito para su existencia: El mandatario actúa como agente o representante en Chile del inversionista extranjero.

A su vez, se señala con un ejemplo cuando el Servicio considera, a dicho momento, que no se encuentra configurado el Establecimiento Permanente: El mandatario no actúa como representante del no residente o domiciliado en el país.

(iii) Oficio 2.205 de 5 de junio de 2000

El criterio del Servicio para entender configurado el Establecimiento Permanente en Chile, a fines de aplicar la normativa interna, se consagra en el Oficio N° 2.205 de 5 de junio de 2000, en donde el ente fiscalizador señala expresamente su interpretación respecto a qué es lo que el artículo 58 N° 1 de la LIR entiende por Establecimiento Permanente:

“la extensión de la actividad de la casa Matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla su actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen [...]

- a) si el ente establecido en el país, a los cuales se le otorgará poder, actuarán como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera; o*
- b) Si estas mismas entidades intervendrán en las operaciones que se le encargan sólo como simples mandatarios de la empresa extranjera”.*

Del Oficio analizado podemos extraer los siguientes elementos de la definición del Servicio:

- Existencia de una empresa extranjera que desarrolla un negocio en Chile.
- Existencia de un lugar de negocios.
- Lugar de negocios fijo, en el sentido de estar establecido en un punto determinado y con cierto grado de permanencia.
- Facultad de la entidad en Chile para representar a la empresa extranjera y cerrar negocios a nombre, cuenta y riesgo de la empresa en el extranjero.

Elemento esencial de la definición de Establecimiento Permanente del Servicio es que ésta disponga de las facultades para cerrar negocios en nombre, cuenta y riesgo de la entidad en el extranjero; sin dicha facultad, de su esencia, no se entenderá que se está frente a un Establecimiento Permanente, sino un simple mandato de otra especie.

Como se aprecia, esta forma de analizar la existencia de establecimiento permanente era meramente formalista, siendo esta la visión predominante en dicha época sobre cómo se debía analizar el derecho tributario: forma sobre fondo. Solo a título ejemplificador de que aquella era la doctrina dominante, a continuación lo señalado por García respecto a cuándo se entiende configurado el

hecho gravado y las normas anti elusivas:

“Debe distinguirse claramente entre la evasión y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos.”

c) Concepto de Establecimiento Permanente del Servicio de Impuestos Internos, luego de Circular N° 57 de 2017

Sin embargo de lo anterior, este enfoque para entender constituido un establecimiento permanente, de forma sobre fondo, llevo a un abuso internacional por el cual se trasladan artificialmente las ganancias erosionando la verdadera base imponible por cuanto es posible, por la vía contractual, disfrazar la realidad económica mostrando funciones económicas distintas a la que en realidad tiene la filial en el extranjero, tal como se trabaja en la Acción N° 7 de BEPS de la OECD¹².

¹² OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, p. 13, en: https://www.keepeek.com//Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WI1FHbpFwcA#page3

Ante lo anterior, y a la vanguardia de la tributación internacional, el 7 de diciembre de 2017 el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 57 mediante la cual regula de forma sistemática cuándo entiende dicho órgano que se configura en Establecimiento Permanente:

“con el fin de otorgar claridad acerca de quiénes se encuentran obligados a enrolarse en el RUT, de acuerdo al nuevo inciso segundo del artículo 3° del D.F.L. N°3 de 1969, se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, cuando en este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio. También, cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando un rol principal que lleve a la conclusión de los mismos, excluyendo a los simples mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos, como por ejemplo, los mandatarios para fines de notificaciones judiciales o administrativas.”

Del análisis de la Circular transcrita, podemos detectar los siguientes elementos constitutivos de su definición de Establecimiento Permanente:

- Existencia de una empresa extranjera que desarrolla un negocio en Chile.

- Existencia de un lugar de negocios;
- Lugar de negocios fijo, en el sentido de estar establecido en un punto determinado y con cierto grado de permanencia;
- Facultad de la entidad en Chile para representar a la empresa extranjera y cerrar negocios a nombre, cuenta y riesgo de la empresa en el extranjero, o bien;
- Desempeñando un rol principal que lleve a la conclusión de los negocios de la entidad en el extranjero.

Tal como se puede apreciar, el hecho que la entidad en Chile disponga de las facultades para cerrar negocios en nombre, cuenta y riesgo de la entidad en el extranjero ya no es un requisito decisivo para entender configurado en Establecimiento Permanente en Chile, por cuanto al disponer esta Circular el elemento alternativo a éste de “desempeñando un rol principal que lleve a la conclusión de los negocios de la entidad en el extranjero”, ésta agrega un criterio de fondo sobre la forma, en este caso en particular, respecto de la participación o protagonismo que tenga la entidad representante de la extranjera en Chile, con independencia de si cuenta expresamente con la facultad de cerrar negocios por nombre, cuenta y riesgo de aquella.

Lo anterior demuestra que el Servicio a extendido su criterio para entender constituido el Establecimiento Permanente en Chile a efectos de aplicarle la normativa nacional, de uno estrictamente formal, a uno de fondo o sustancial.

Sin embargo, estos criterios que priorizan fondo sobre forma no son nuevos en el contexto internacional, señalando Pietro Adonnino, de la Facultad de Economía de la Universidad de Roma, respecto de estos criterios que dan prioridad a la substancian que:

“todas las técnicas tienden a establecer cuál es el real resultado económico conseguido más allá de la forma jurídica utilizada por el operador económico. Se tiende, por ende, a la aplicación de aquel principio que en la terminología anglosajona se identifica con la expresión Substance over form, con la consideración de que en algunos ordenamientos de civil law el sintagma más preciso se expresa como form is substance.” (Adonnino, 2003, p. 178)

De la misma manera, Black (2017, p. 86), haciendo referencia al desarrollo expansivo del concepto de Establecimiento Permanente, respecto al concepto de Beneficio Empresarial (ambos de los modelos de convenio de la OECD), destaca la aplicación del principio de “Fondo sobre Forma”, en su manifestación específica de actividad de negocios relevante o principal, priorizándose la realidad económica subyacente a la operación sobre su estructura jurídica a la hora de entender constituido un establecimiento permanente.

En Chile se tiene el mismo criterio, así Vergara (2016, p. 143) señalar que “el principio de legalidad de los tributos obliga al legislador a describir el hecho gravado en una ley. Por lo mismo, en nuestro derecho la calificación jamás es económica, porque la descripción del hecho imponible debe ser efectuada por la ley, siendo igualmente ella la que dispone las reglas de prueba que permiten acreditar que ocurrió, es decir, cual es el hecho que se debe calificar el cual siempre es un hecho jurídico”.

Se debe recordar que el cambio de análisis hacia la primacía del fondo fue liderado por la Ley N° 20.780, la cual establece por primera vez una norma de carácter general que lo señala de forma expresa, en el artículo 4° bis inciso primero del Código Tributario:

“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.”

Por otro lado, para efectos del Impuesto sobre las Ventas y Servicios, se ha indicado (Faundez, 2012) que el concepto de establecimiento permanente no está contenido

dentro del “contribuyente” de dicho impuesto, por cuanto estarían incluidos en lo señalado en el artículo 3° del Decreto Ley N° 825 de 1974:

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

IV. DESARROLLO DEL PROBLEMA

En la presente sección estudiaremos los efectos del nuevo criterio del Servicio de Impuestos Internos respecto al concepto de establecimiento permanente en Chile de entidades sin domicilio en el país, respecto al Impuesto sobre la Renta.

1. Efecto de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017 en la jurisprudencia administrativa del SII para Impuesto sobre la Renta.

Para el análisis del efecto de la definición de establecimiento permanente de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017 en el concepto histórico del Servicio de Impuestos Internos, realizaremos un comparativo entre el concepto de la Circular y una selección relevante de jurisprudencia administrativa sobre el tema:

- (i) Oficios N° 303 de 28 de enero de 1998
- (ii) Oficio N° 1646 de 8 de mayo de 2009
- (iii) Oficio N° 2205 de 5 de junio de 2000
- (iv) Oficio N° 3217 de 2 de diciembre de 2017

a) Oficio 303 de 28 de enero de 1998.

El Oficio 303 de 28 de enero de 1998 del Servicio de Impuestos Internos propone un alcance claro del concepto de Establecimiento Permanente constituido en Chile por no domiciliados ni residentes al señalar que:

“...Establecimiento Permanente, entendido este 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”.

En este Oficio el Servicio de Impuestos Internos centró su análisis sobre el concepto de establecimiento permanente en la representación total de la empresa, en el aspecto formal de las facultades o poderes delegados por la matriz en la entidad en Chile, manifestándose en la capacidad de cerrar negocios.

El Oficio 303 de 28 de enero de 1998 del Servicio de Impuestos Internos pareciera ya no ser completamente suficiente desde la publicación de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017, por cuanto el aspecto formal de “facultades o poderes delegados por la matriz en la entidad en Chile”, otrora decisivo para calificar una entidad en Chile como Establecimiento Permanente, es reemplazado por el aspecto de fondo de “desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos”.

De esta forma, ya no será el aspecto formal de facultades delegadas de la Matriz el elemento determinante para calificar la calidad de Establecimiento Permanente de la entidad en Chile, sino que se requerirá de un análisis de fondo y práctico adicional, el de determinar el grado de participación de la entidad en Chile en la conclusión de los negocios bajo análisis, su actual participación en consideraciones jurídico/económicas.

b) Oficio número 2205 de 5 junio de 2000

El Oficio 2205 de 5 de junio de 2000 del Servicio de Impuestos Internos propuso el siguiente examen para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente constituido en Chile por un no domiciliado ni residente en el país:

“Por lo tanto, para los fines de poder resolver si se está o no frente a un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1, de la Ley de la Renta, es necesario distinguir las siguientes dos situaciones:

- *Si el ente establecido en el país, a los cuales se les otorgará poder, actuarán como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera; o*

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

Este Oficio coloca el énfasis exclusivo, para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente constituido en Chile por no domiciliados ni residente, en aspectos formales, tales como los poderes otorgados, en cuanto estos permitan actuar como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera.

A su vez, la forma de excluir a aquellos que no son establecimiento permanente es igualmente formal, por cuanto no se entenderá constituido el establecimiento permanente en aquellos casos que la representación sea 'simple', es decir, no constituya al mandatario en representante del mandante sin domicilio o residencia en Chile.

Al igual que en el caso anterior, el Oficio 2205 de 5 de junio de 2000 del Servicio de Impuestos Internos pareciera ya no ser completamente suficiente desde la publicación de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017, por cuanto el aspecto formal de 'representación del mandante', otrora decisivo para calificar una entidad en Chile como Establecimiento Permanente, es reemplazado por el aspecto de fondo de "desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos", aplicando las mismas aprensiones ya señaladas en la letra anterior.

c) Oficio número 1646 de 8 de mayo de 2009.

El Oficio 1646 de 8 de mayo de 2009 del Servicio de Impuestos Internos, en cuanto al elemento determinante para definir el concepto de Establecimiento Permanente constituido en Chile por no domiciliados ni residentes, indicó de manera expresa que:

“En el caso que se diera la segunda situación, es decir, que 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.”

Este Oficio coloca el énfasis exclusivo, para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente constituido en Chile por no domiciliados ni residente, también la representación real o efectiva o facultades para cerrar negocios, es decir, aspectos meramente formales.

Nuevamente, el Oficio 1646 de 8 de mayo de 2009 del Servicio de Impuestos Internos pareciera ya no ser completamente suficiente desde la publicación de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017, por cuanto el aspecto formal de “representación real o efectiva o facultades para cerrar negocios”, otrora decisivo para calificar una entidad en Chile como Establecimiento Permanente, es reemplazado por el aspecto de fondo de “desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos”, aplicando las mismas aprensiones ya señaladas anteriormente.

d) Oficio número 3217 de 2 de diciembre de 2017

El Oficio 3217 de 2 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos, sobre el elemento definitorio para tener calificada como Establecimiento Permanente el desarrollo de una actividad en Chile por un no domiciliado ni residente en el país, indicó que:

“la existencia de un agente o representante en el exterior de una empresa constituida en Chile, ciertamente que configura un establecimiento permanente en el caso de que concurra la circunstancia de que aquel cuente con la facultad para concluir o cerrar contratos o negocios en los términos que le indique su mandante, dentro del marco ordinario de las actividades comerciales de este último. Sin embargo, y dada la noción amplia que la LIR

posee de los establecimientos permanentes, este agente o representante también puede configurarse como tal, cuando concurren otras circunstancias diversas que lo justifiquen, las que deben ser analizadas en cada caso particular.”

Al igual que el Oficio 2205 de 5 de junio de 2000 del Servicio de Impuestos Internos, el Oficio 3217 de 2 de diciembre de 2017 realiza una doble distinción para su definición de establecimiento permanente, por cuanto:

- a) Mantiene en principio su carácter formalista, en cuanto entiende lo configurado cuando “concurra la circunstancia de que aquel cuente con la facultad para concluir o cerrar contratos o negocios en los términos que le indique su mandante”;
- b) Amplía los casos en que se entiende configurado el establecimiento permanente, extendiéndolo fuera de aquellos en la cual se cuente con la facultad para concluir o cerrar contratos o negocios en los términos que le indique su mandante, pero siempre mantiene el requisito esencial de formarse una representación o agencia (siempre representantes), en cuanto concurren otras circunstancias diversas que lo justifiquen.

Al igual que los casos anteriores, el Oficio 1646 de 8 de mayo de 2009 del Servicio de Impuestos Internos pareciera ya no ser completamente suficiente desde la publicación de la Circular N° 57 de 07 diciembre de 2017, por cuanto, aun cuando pareciera ser amplio, sigue siendo formalista, en cuanto persiste como elemento esencial el aspecto formal de exigir una “representación”, estableciéndolo como decisivo para calificar una entidad en Chile como Establecimiento Permanente. Esto es reemplazado por el aspecto de fondo de “desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos”, aplicando las mismas aprensiones ya señaladas anteriormente.

e) Conclusiones

Analizados los oficios indicados, se puede apreciar que todos son consistentes en exigir para la constitución de un establecimiento permanente simples aspectos formales, como lo es la formación de la figura de “representación”; en cambio, el criterio impuesto por la Circular 57 de 7 de diciembre de 2017 es de fondo, por cuanto además se entenderá constituido establecimiento permanente en cuanto la entidad en Chile ejerza un rol principal que lleva a la conclusión de los negocios del no domiciliado o residente.

Esto no significa que se entiendan derogados los oficios dictados con anterioridad a la promulgación de la Circular 57 de 7 de diciembre de 2017, sino que se verá ampliado en aquellos casos originalmente excluidos, de la siguiente manera:

- Casos calificados de establecimiento permanente por los oficios del Servicio de Impuestos Internos previos a la Circular 57 de 7 de diciembre de 2017, por estar delegadas las facultades o poderes de la matriz a la entidad en Chile, suficientes para cerrar negocios: no es modificado el concepto; se mantienen aquellos casos como establecimiento permanente.
- Casos excluidos del concepto de establecimiento permanente por los oficios del Servicio de Impuestos Internos previos a la Circular 57 de 7 de diciembre de 2017, por no estar delegadas las facultades o poderes de la matriz a la entidad en Chile, suficientes para cerrar negocios: puede ser modificado el criterio dependiendo del caso concreto, de la siguiente manera:
 - o La entidad en Chile, sin facultades delegadas para cerrar negocios, no ejerce un rol principal que lleva a la conclusión de los mismos: el criterio no es modificado; estas entidades siguen sin ser consideradas establecimiento permanente, aun luego de la Circular N° 57 de 7 de diciembre de 2017.
 - o La entidad en Chile, sin facultades delegadas para cerrar negocios, sí ejerce un rol principal que lleva a la conclusión de los mismos: el

criterio sí es modificado; estas entidades ahora sí son consideradas establecimiento permanente, bajo el criterio de la Circular N° 57 de 7 de diciembre de 2017.

V. CONCLUSIONES

Tras la investigación realizada en esta AFE, podemos concluir respecto las hipótesis planteadas lo siguiente:

1. En cuanto al Impuesto sobre las Rentas, el nuevo concepto integrado por la Circular 57 de 7 de diciembre de 2017, podría modificar aquellos casos no calificados como establecimiento permanente previo a la dictación de dicha circular, en cuanto no hubieran sido calificados como tales por no haberse delegado facultades o poderes de la matriz a la entidad en Chile, suficientes para cerrar negocios, pero sí ejercen un rol principal que lleva a la conclusión de los mismos. En estos casos el antiguo criterio es derogado, siendo ahora considerados como establecimientos permanentes desde la dictación de la Circular N° 57 de 7 de diciembre de 2017.

En aquellos casos si calificados como establecimiento permanente previo a la dictación de dicha circular, no se detecta cambio de criterio.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ADONNINO, Pietro, La planificación fiscal internacional en “Curso de derecho tributario internacional” (Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2003).
- ALTAMIRANO, Alejandro. “Aproximación al concepto de Establecimiento Permanente”, EN: GODOY F., Juan Pablo, Estudios de derecho Internacional Tributario, los convenios de doble imposición (Bogotá, Editorial LEGIS, 2006).
- ARANERA DORR, Hugo, Curso de economía política (Santiago, Chile, Editorial Universitaria S.A., Tomo II, 1960).
- BLACK, Celeste M., The Attribution of Profits to Permanent Establishments: Testing the Interaction of Domestic Taxation Laws and Tax Treaties in Practice (British Tax Review, 2017).
- FAUNDEZ, Antonio, Establecimientos permanentes en Chile como contribuyentes del IVA: problemáticas de lagunas normativas, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (2012), disponible en: <https://es.slideshare.net/alejandraandreatorres/establecimientos-permanentes-iva-a-faundez> (Consultado 18 de marzo de 2018)
- GARCÍA E., Jaime. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. disponible en: <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES> (Consultado 18 de marzo de 2018)

- GONZÁLEZ COFRÉ, Pilar, “La prestación de servicios y el establecimiento permanente”, en Taller de tributación nacional e internacional (Santiago, Chile, Editorial Facultad de Derecho Universidad de Chile, 2010).
- GUTMAN, Marcos Gabriel, El concepto de Establecimiento Permanente en el convenio para evitar la doble o múltiple imposición entre Argentina e Italia, EN: UCKMAR, Victor Y C. ALTAMIRANO, Alejandro Y TAVEIRA TORRES, Heleno, Impuestos sobre el Comercio Internacional (Segunda Edición, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, año 2008).
- LOVISOLO, Antonio. “El Establecimiento Permanente”, EN: UCKMAR, Víctor, Curso de Derecho Tributario Internacional (tomo I, Bogotá, Editorial Temis, Año 2003).
- RODRIGUEZ ELIZONDO, Jose, Chile: Un caso de subdesarrollo exitoso (Santiago, Chile, Editorial Andrés Bello, 2002).
- SERRANO ANTÓN, Fernando, Fiscalidad Internacional (Segunda Edición, Madrid, Editorial estudios Financieros, 2005).
- VERGARA, Gonzalo. Norma Anti elusiva General, sobre los fines en nuestras leyes tributarias (1ª ed., Santiago, Editorial LibroMar, 2016).
- VILLALOBOS R., Sergio, Chile y su historia (Santiago, Chile, Editorial Universitaria S.A., 2001).
- VOGEL, Klaus: “Klaus vogel on Double Taxation conventions” (Third Edition, Munich, Kluwer Law International, 1999).