



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento Derecho Económico

**Evolución Jurisprudencial del concepto de Establecimiento
Permanente frente al concepto de Establecimiento Permanente propuesto
por el proyecto de Reforma Tributaria Proyecto de Ley contenido en el
Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018.**

Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y
Sociales de la Universidad de Chile

Autor: Bastián Jesús Castillo Arce

Profesor Guía: Mario Silva Poblete

Santiago, Chile

2019

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	5
ABREVIATURAS	7
INTRODUCCIÓN.....	9
CAPITULO I: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA	13
A. Origen de la institución como respuesta a una necesidad de la inversión internacional.....	13
B. Concepto de Establecimiento Permanente de la OCDE	17
CAPITULO II: DESARROLLO CONCEPTUAL DESARROLLADO POR EL SII SOBRE EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	27
A. Concepto de Establecimiento Permanente cuando éste se encuentra constituido en el exterior.	28
1. Oficio N° 1872 de 22.08.1997.....	28
2. Oficio N° 2619 de 21.06.1999.....	31
3. Oficio N° 4891 de 09.11.2004.....	35
4. Circular N° 38 de 10.07.2007	44
B. Concepto de Establecimiento Permanente cuando éste se encuentra constituido en Chile.....	48
1. Oficio N° 9458 de 23.08.1961.....	48

2. Oficio N° 303 de 28.08.1998.....	52
3. Oficio N° 2205 de 05.06.2000.....	55
4. Oficio N° 1276 de 18.06.2007.....	58
5. Oficio N° 2521 de 27.08.2007.....	60
6. Oficio N° 1646 de 8.05.2009.....	65
7. Oficio N° 3217 de 02.12.2017.....	69
8. Circular N° 57 de 07.12.2017	71
9. Oficio N° 437, de 26.02.2018.....	73
10. Oficio N° 1649, de 07.08.2018.....	76
CAPITULO III: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	
PROPUESTO POR EL PROYECTO DE LEY CONTENIDO EN EL MENSAJE	
N° 107-366 DE FECHA 23 DE AGOSTO DEL AÑO 2018	79
A. Párrafo Primero	82
B. Párrafo Segundo	86
C. Párrafo Tercero	88
CONCLUSIONES	93
ÍNDICE CRONOLÓGICO DE DISPOSICIONES CITADAS	97
BIBLIOGRAFÍA	98

RESUMEN

La presente Memoria de prueba para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile analiza Evolución Jurisprudencial del concepto de Establecimiento Permanente frente al concepto de Establecimiento Permanente propuesto por el proyecto de Reforma Tributaria Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018.

El análisis propuesto es llevado a cabo tomando cada párrafo del Concepto de Establecimiento Permanente, y analizándolo individualmente, luego de, previamente, haber analizado el concepto de Establecimiento Permanente de la OCDE y la evolución de la Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos sobre las situaciones donde se debe entender constituido un Establecimiento Permanente en Chile por una persona o entidad no domiciliada ni residente en el país, por cuanto son, y así demostramos en esta Memoria, son las bases conceptuales propuestas por el ejecutivo.

ABREVIATURAS

art., arts.	artículo, artículos
CC	Código Civil
C.S.	Corte Suprema de Chile
ed.	Edición
et. al.	y otros
etc.	Etcétera
Ibíd, ibídem	referencia al mismo texto que la nota previa y a la misma página
inc.	Inciso
n°	Número
op. Cit	Referencia a una obra ya citada del mismo autor en notas no inmediatamente anteriores o a misma obra pero distinta página
p., pp.	Página, páginas
Rev	Revista

INTRODUCCIÓN

La institución del Establecimiento Permanente ha representado, por amplio margen, una de las instituciones legales más desarrolladas por la Jurisprudencia Administrativa, esto es, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), y a su vez más abandonadas por el trabajo legislativo nacional, en cuanto nunca ha existido un concepto legal de la institución Establecimiento Permanente ni se había buscado proponer ni discutir uno, hasta el Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018.

En efecto, el Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018 (en adelante “El proyecto de ley” o simplemente “El Proyecto”), dentro de los numerosos objetivos de modernización y actualización del actual sistema tributario, busca por primera vez, y derechamente, establecer un concepto legal de Establecimiento Permanente, lo cual resulta sumamente innovador dentro de la evolución legislativa de nuestro sistema tributario, así como sumamente útil para la seguridad jurídica tanto de quienes invierten en Chile desde el extranjero por medio de Establecimientos Permanentes, así como para compañías domiciliadas o residentes en Chile que invierten en el extranjero por medio de dicha figura.

De esta forma, el Capítulo primero de esta memoria analizará el concepto de Establecimiento Permanente como institución jurídica, considerando primeramente el origen de dicha institución originada como necesidad económica, su posterior evolución como institución jurídica, y finalmente el concepto definido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE).

El Capítulo Segundo analizará el desarrollo conceptual que el SII ha desarrollado, a través de 50 años, sobre el concepto de Establecimiento Permanente, el cual, según se demostrará a lo largo de dicho análisis, ha respondido a necesidades circunstanciales recaudatorias más que a una búsqueda de sistematización general, especialmente considerando el hecho de existir, actualmente, elementos diferentes para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente en Chile y un Establecimiento Permanente en el extranjero, además de reconocerse, expresamente, la existencia del concepto de Establecimiento Permanente definido por los Convenios de Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) únicamente para fines de determinar el país de tributación preferente sobre el país de tributación residual.

El Capítulo Tercero analizará el concepto de Establecimiento Permanente propuesto por el Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018 y su concordancia legal con los últimos pronunciamientos administrativos sobre la materia, buscando generarse un paralelo entre dicha definición legal propuesta y los criterios que el SII ha desarrollado hasta la fecha.

Finalmente, en las conclusiones de esta memoria, se presentarán las conclusiones a las que hemos arribado sobre el análisis llevado a cabo, destacándose, como a consecuencia del desorden conceptual derivado del desarrollo inorgánico del SII, un concepto legal de Establecimiento Permanente no solo es determinante, sino fundamental, para la seguridad jurídica de los contribuyentes, tanto de aquellas personas jurídicas domiciliadas o residentes en el extranjero que desarrollan actividades en Chile por medio de Establecimientos Permanentes, como por aquellas personas jurídicas domiciliadas o residentes en Chile que desarrollan actividades en el extranjero por medio de Establecimientos Permanentes.

CAPITULO I: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA

A. Origen de la institución como respuesta a una necesidad de la inversión internacional.

El origen del concepto de Establecimiento Permanente se remonta a la configuración de contingencias de doble tributación internacional, la cual, a su vez, tiene lugar cuando una misma renta (o mayor valor determinado sobre la ejecución de una actividad económica) es gravada en dos o más jurisdicciones tributarias diferentes. Al respecto, el académico Giuliani Fonrouge indica “Existe doble imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos sujetos con poder tributario”¹, por su parte, el académico Villegas, profundizando sobre la cuestión, indica “Hay doble imposición, cuando el mismo destinatario legal tributario, es gravado dos veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos o más sujetos con poder tributario”².

¹ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. DERECHO TRIBUTARIO. Tomo 2. Abelardo Perrot. 2010. P. 290

² Idem.

La solución, a la disyuntiva planteada, ha radicado en determinar, mediante convenios internacionales, jurisdicciones tributarias preferentes (aquellas que efectivamente tendrán el derecho o privilegio de gravar la renta) y jurisdicciones tributarias residuales (aquellas que no tendrán el derecho o privilegio de gravar la renta o de gravar dicha renta en un porcentaje menor al que se gravaría en circunstancias normales).

Sin embargo, la solución anteriormente indicada tuvo por consecuencia que los países de mayor poder de negociación internacional, aquellos fuente del capital, impusieran sus jurisdicciones tributarias como las jurisdicciones tributarias preferentes, obligando, por su parte, a los países de menor poder de negociación, aquellos fuente de la renta, la posición de jurisdicción tributaria residual. Al respecto, la académica Catalina García Vizcaino, con elocuente precisión, indica “tradicionalmente, los países exportadores de capitales gravaban las ganancias obtenidas en el exterior por sus nacionales, residentes o domiciliados, sin que importara el lugar en que hubiesen tenido su fuente, además de gravar las que se generaban en sus propios territorios. En cambio, los países importadores de capitales, gravaban por el sistema territorial o de la fuente”³.

³ Ibidem

El efecto de la doble tributación internacional ha sido largo objeto de estudio, identificándose en el tiempo diversas soluciones a su ocurrencia, en específico, a la necesidad de restringir el alcance del concepto “Beneficios Empresariales” de los primeros Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional definidos por los países fuente del capital invertido, por cuanto, sin contrapeso teórico, dejaban siempre sin posibilidad de gravar a los países fuente de la renta de aquella riqueza generada en sus países, razón por la cual, se desarrolló el concepto de Establecimiento Permanente. Sobre lo anterior, el académico Antonio Lovisolo indica “Después de la Segunda Guerra Mundial, por el creciente número de convenios estipulados, y la progresiva fragmentación de las definiciones introducidas en las mismas, se hizo indispensable la exigencia de reconsiderar íntegramente el problema de la noción de Establecimiento Permanente. Para tal fin se avocó Comité Fiscal de la OCDE, el cual fundó la elaboración de una noción propia sobre la base los elementos comunes a todos los convenios estipulados por los Estados miembros, con la finalidad e alcanzar un resultado que pudiese obtener el consenso de la materia de los países.”⁴.

⁴ UCKMAR, Víctor. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo 2. Ed. Temis S.A. Colombia. 2003. P 277.

Es de esta forma, que desde el concepto original creado en la Sociedad de las Naciones, se agregó a los Modelos de Convenio de la OCDE el concepto de Establecimiento Permanente, como un esfuerzo concreto de establecer potestad tributaria preferente a aquellos países fuente de la renta, en directo perjuicio de aquellos países fuente del capital, y de esta forma atenuar los efectos tributarios de empobrecimiento sobre los países fuente de la renta y apoyar el desarrollo económico justo de países en vías de desarrollo, indicando el mismo académico Antonio Lovisolo sobre la materia que “El resultado más innovador de dicha elaboración fue el abandono de la referencia expresa al carácter productivo del establecimiento permanente, que se identifica ahora como una sede fija de negocios”⁵. Esta, en concreto, fue la forma de conseguir el carácter mayormente amplio del concepto de Establecimiento Permanente, y de esta forma, beneficiar a los países fuente de la renta, normalmente relegados a ser jurisdicciones tributarias de carácter residual, condenándolos consecuentemente a un empobrecimiento sistémico y circular, en cuanto no pueden aprovechar por vía de los impuestos el capitalizar las riquezas generadas en sus países (fuente de la renta) para mejorar sus condiciones productivas y educacionales.

⁵ Idem

B. Concepto de Establecimiento Permanente de la OCDE

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 (en adelante “Modelo de Convenio”) propuesto por la OECD desarrolla un concepto de Establecimiento Permanente de carácter general, lo que es calificable como una “definición” del concepto de Establecimiento Permanente, para luego proponer distintos casos negativos y positivos, de situaciones específicas perfectamente delimitadas, donde concurriría calificar el desarrollo de una actividad económica como Establecimiento Permanente. Lo anteriormente dicho se encuentra desarrollado en el Artículo 5° del referido Modelo de Convenio, el cual define Establecimiento Permanente, en su numeral 1°, de la siguiente forma:

“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.”

Únicamente el numeral 1° del artículo 5° del Modelo de Convenio define un concepto genérico de Establecimiento Permanente, aunque es pertinente indicar que esta conclusión no es pacífica en la doctrina internacional, indicando sobre el particular el académico Fernando Serrano Antón 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.”⁶

Sin perjuicio de lo anterior, y argumentándose a favor de ser la citada definición efectivamente un concepto definitorio de Establecimiento Permanente, al menos para los objetivos de determinar una potestad tributaria preferente y otra residual de la OCED, es posible, desintegrando dicha definición, identificar los siguientes elementos genéricos, y no estrictamente situacionales, del concepto de Establecimiento Permanente:

- a) Lugar de negocios
- b) Fijeza
- c) Realización de toda o parte de una actividad
- d) Idoneidad para generar renta

⁶ SERRANO ANTÓN, Fernando. “Fiscalidad Internacional”, Segunda Edición, Madrid, Editorial estudios Financieros, Año 2005, pág. 159.

De forma sintética, por cuanto analizar el alcance total del concepto de Establecimiento Permanente del Modelo de Convenio no es un objetivo de esta Memoria, analizaremos brevemente cada uno de estos elementos:

a) Lugar de negocios

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante los Comentarios del Modelo de Convenio), de forma expresa, indican respecto de un “Lugar de Negocios”, que este se debe entender como cualquier lugar que comprende o abarque lo siguiente:

"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."

El Comentario del Modelo de Convenio, como se puede identificar de su lectura, centran el análisis de este primer elemento en el fondo del desarrollo de la actividad económica, más que propiamente tal en la materialidad de la misma, por cuanto aún cuando comienza identificando locaciones materiales luego prescinde de ellas, en un esfuerzo teórico por alcanzar incluso hipótesis donde

dichas locaciones materiales no existen, indicando el académico Marcos Gabriel Gutman que:

*“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”⁷*

En el exacto mismo sentido, pero haciendo referencia a un aspecto más bien práctico del desarrollo de las actividades económicas que deben tener por determinada la existencia de un Establecimiento Permanente en un lugar particular, el académico Antonio Lovisolo indica:

“...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”⁸

En consecuencia, la idea de “Lugar de Negocios” se entiende de forma amplia como aquel lugar donde efectivamente

⁷ UCKMAR, Víctor Y C. ALTAMIRANO, Alejandro Y TAVEIRA TORRES, Heleno. “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, Segunda Edición, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, año 2008 pág. 501.

⁸ UCKMAR, Víctor. “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Op. Cit., pág. 279.

una actividad económica es desarrollada, la cual puede significar un lugar material o tangible donde dichos negocios se desarrollan, como sería el caso de un local o una oficina, o no, como sería el caso de una página web o de una aplicación, que actualmente no requieren de espacios físicos u oficinas para desarrollar sus actividades e igualmente desarrollan actividades económicas identificables en los países donde los usuarios, en efecto, los consumen y realizan pagos al extranjero como consecuencia del uso de los mismos, en cuanto es perfectamente posible identificar que este “Lugar de Negocios” tuvo materialización en el teléfono o celular inteligente del cliente.

b) Fijeza

Los Comentarios al Modelo de Convenio, sobre el alcance de “fijeza” del Lugar de negocios, indican lo siguiente:

“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” .

El elemento de “Fijeza” establecido por el Modelo de Convenio y definido por los Comentarios de Modelo de Convenio, realizan un ejercicio genérico y abstracto sobre el grado de permanencia o continuidad de la actividad económica, donde

“normalmente” se podrá determinar un lugar o punto geográfico de carácter físico, entendiéndose esta normalidad no como un absoluto, sino como una concurrencia circunstancial, en cuanto, como ya se dijo, pudiere no existir tal como en los casos de desarrollo de negocios virtuales.

Lo anterior no es del todo reconocido en la doctrina internacional, señalando sobre el particular el académico Alejandro Altamirano sobre el alcance del concepto de Fijeza en el Lugar de Negocios que:

“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”⁹

Sin perjuicio de lo anterior, no es discutido que, cuando existe esta vinculación territorial, material o geográfica, el elemento de, ahora en conjunto “Lugar Fijo de Negocios” se encuentra determinado, y por tanto, el hecho de estarse realizando la actividad económica por medio de un Establecimiento Permanente, efectivamente definido, bastando ahora buscar la concurrencia de los siguientes dos elementos que, a continuación, se desarrollaran.

⁹ GODOY F., Juan Pablo, “Estudios de derecho Internacional Tributario, los convenios de doble imposición”, Primera Edición, Bogotá, Editorial LEGIS, Año 2006, pág. 120.

c) Realización de toda o parte de una actividad económica

Los Comentarios al Modelo de Convenio, sobre la idea de realización de toda o parte de una actividad, que es sobre la cual se generará una riqueza que deberá gravarse en el país donde esta se generó, en lugar de aquel país de donde proviene el capital por medio del cual se genero la riqueza en el país fuente de la renta, indica lo siguiente:

“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 mismo [...] no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular” .

Destacan los Comentarios del Modelo de Convenio que el concepto de Todo o Parte de una Actividad Económica debe entenderse en un sentido particularmente amplio, por cuanto no se restringen, en ningún caso, a un carácter estrictamente productivo, ni se ve desvinculado del concepto de Establecimiento Permanente por un ejercicio de interrupción del

desarrollo de esta toda o parte de la actividad, atendiéndose en definitiva a un alcance de regularidad sobre el mismo. En un sentido aún más amplio, el académico Klaus Vogel desarrolla la idea de realización de toda o parte de una actividad por medio de un Establecimiento Permanente, indicando lo siguiente:

“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.”¹⁰

d) Idoneidad para generar renta

La idea de Idoneidad para generar renta no es identificada expresamente por la definición genérica del numeral 1° del Artículo 5 del Modelo de Convenio, y por lo mismo no encuentra desarrollo específico en

¹⁰ VOGEL, Klaus: “Klaus vogel on Double Taxation conventions”, Third Edition, Munich, Kluwer Law International, Year 1999, page 286.

los Comentarios del Modelo de Convenio. Sin embargo, el carácter eminentemente práctico del concepto de Establecimiento Permanente lo hace evidente, por cuanto el ejercicio específico de los CDTI es precisamente el establecer países de tributación preferente y países de tributación nula o residual, hecho que solo puede tener lugar en cuanto la entidad analizada tenga capacidad, o idoneidad, para generar renta, el cual será el objeto sujeto a impuesto en una u otra jurisdicción tributaria.

El resto de los numerales del Artículo 5 del Modelo de Convenio, esto es numerales 2° al 7°, únicamente delimitan hipótesis negativas y positivas de lo que puede o debe entenderse un como Establecimiento Permanente.

CAPITULO II: DESARROLLO CONCEPTUAL DESARROLLADO POR EL SII SOBRE EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El SII, a lo largo de los últimos 50 años de jurisprudencia administrativa, ha desarrollado dos vertientes diferentes de elementos en virtud de los cuales debe identificarse un Establecimiento Permanente, a saber:

- a) Establecimiento Permanente constituido por un domiciliado o residente en Chile en el extranjero
- b) Establecimiento Permanente constituido por un domiciliado o residente en el extranjero, en Chile.

El amplio desarrollo del concepto de Establecimiento Permanente desarrollado por el SII será pormenorizadamente analizado en este capítulo, por vertiente y por orden cronológico, con el fin de identificar sus elementos en ambos casos, para luego poder contrastar estos elementos con el Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018.

A. Concepto de Establecimiento Permanente cuando éste se encuentra constituido en el exterior.

Se encontraron 4 actos administrativos relevantes del SII que se refieren a esta temática. A raíz de las comunicaciones realizadas por usuarios, las primeras tres respuestas tratan el tema con un enfoque de único dueño o de propiedad, mientras que la cuarta modifica el enfoque sostenido hasta ese momento y que mantuvo una línea por los últimos 10 años. Todo lo que se trató de Establecimientos Permanentes constituidos en el extranjero desde el año 1997 hasta el año 2007 implicó necesariamente observar si la propiedad de determinada sociedad estaba o no concentrada en un único dueño. En el único caso en el que el 100% de la propiedad estuviera concentrada en una única persona, natural o jurídica, se estaría tratando de un Establecimiento Permanente. En cualquier otra situación, no podía hablarse de esa categoría jurídica.

1. Oficio N° 1872 de 22.08.1997.

El primer indicio elaborado por el SII que permite al usuario ubicarse en el criterio que comenzará a aplicarse respecto de si una sociedad es o no establecimiento permanente, está dado por el Oficio

número 1.872 del 22 de Agosto de 1997. Este Oficio respondió a una consulta de un contribuyente. La consulta no fue redactada en tales términos, sino que buscaba una confirmación.

*“En septiembre de 1993, (el solicitante) constituyo en islas caimanes la sociedad "xx", con arreglo a la legislación de dicho país. el capital de la sociedad está dividido en acciones que fueron suscritas y pagadas por "yy" s.a., constituyéndose en **único accionista y propietario** con el **100% de participación en el patrimonio**¹¹ de "xx" corporación”*

Ya declarado el criterio de único accionista, el consultante continúa en su relato observando que la sociedad XX se trataría de un Establecimiento Permanente:

*“De acuerdo con las normas de la ley 18.046, sobre sociedades anónimas, dicha empresa no tendría el carácter de sociedad anónima para los efectos chilenos, debido a que "yy" s.a. es el único titular y dueño de las acciones; **por tal motivo constituiría un establecimiento permanente**¹² de "xx" s.a. en el exterior para los efectos del artículo 41 b de la ley de la renta”.*

¹¹ Las negritas son nuestras

¹² Las negritas son nuestras.

Aunque la redacción pueda inducir a confusiones, el solicitante está concluyendo que la sociedad XX sería un Establecimiento Permanente por tener un único accionista y propietario. Más adelante, SII confirmaría este criterio:

*“b) La sociedad recurrente declara su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, por lo que le sería aplicable lo dispuesto en el no. 1 del artículo 41 b de la ley de la renta y lo dictaminado por este servicio, mediante el oficio no. 2.022, de 17 de julio de 1996, es decir, debería reconocer en Chile el resultado ganancia o pérdida que obtengan a través de "xx" corporation en el extranjero, **por tratarse de un establecimiento permanente**¹³”.*

Se puede observar de la lectura de este Oficio, que el SII no se molesta en dar mayores antecedentes, o una forma de razonar, ni tampoco criterios generales ni específicos. Simplemente confirma lo señalado por el solicitante sin mayores comentarios. La sociedad XX constituida en el

¹³ Ídem.

extranjero sería un establecimiento permanente por tener sólo un dueño, accionista o propietario.

Puede decirse que en el oficio señalado, el SII responde varias consultas del contribuyente. En esta dialéctica, no se enfoca en los elementos aseverativos de la consulta, sino más bien en cómo tributa la mencionada sociedad, en si las sociedades consultadas gozan o no de beneficios tributarios, si se acogen a ciertos regímenes de contabilidad, etc. Es decir, tiene un enfoque eminentemente práctico antes que doctrinario, y cuando se refiere a la categorización de Establecimiento Permanente lo hace en función de las consultas que se suceden realizadas por el usuario.

2. Oficio N° 2619 de 21.06.1999.

El segundo Oficio relevante es el número 2.619 de fecha 21 de Junio del año 1.999. En éste, el Servicio responde una consulta bastante parecida a la que originó el oficio 1.872 de 1997 ya analizado. Y el Servicio recorre el mismo camino. Así, señala:

“a) Con fecha 7 de Diciembre de 1995, en Islas Caymán, se constituyó la Sociedad Anónima cerrada -de acuerdo a las normas y reglas de dicho país- denominada ~~XXXXXXXXXX~~ cuya propiedad pertenece en un 100% a Empresas ~~XXXXXXXXXX~~, siendo ésta en consecuencia el único accionista y propietario de “XX S.A.”

En un primer párrafo, se indica al Servicio lo que será el primer indicio para consagrar el criterio de dueño único para considerar una Agencia como “Establecimiento Permanente”. Y luego, reforzando lo establecido en el oficio 1.872 de 1997, el SII triangula la normativa del país, cualquier país que ésta sea aunque en los hechos, en ambos Oficios, se ha tratado de Islas Caimanes, con la imposibilidad dada por la entonces ley 18.046 de Sociedades Anónimas de existir en Chile una Sociedad Anónima de sólo un accionista.

“c) En Chile, de acuerdo a lo que dispone la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, en la parte pertinente, ~~XXXXXXXXXX~~, no puede ser considerada como una Sociedad Anónima, en atención a que su representada, como ya se dijo, es el único accionista de dicha empresa, ya que es el poseedor del 100% de las acciones emitidas por esa sociedad en el extranjero. En consecuencia, esta inversión tomaría el carácter de

“Establecimiento Permanente en el Exterior”, conforme al criterio sustentado por este Servicio en Ord. N°1.872, de 22 de Agosto de 1997, para los efectos del Artículo 41 B de la Ley de la Renta”.

Pareciera haber una transición obvia en la “transformación” automática que la figura de una Sociedad Anónima en Islas Caimanes recorre, desde su constitución como sociedad que sólo tiene un accionista, a un Establecimiento Permanente de esa sociedad, vista desde Chile. Esto debido a la imposibilidad que la ley chilena contempla, de concebir una Sociedad Anónima de un solo accionista. Puede parecer extraño que un tipo de sociedad, como lo es la Sociedad Anónima, pueda convertirse en un Establecimiento Permanente, que como categoría no define ni abarca un tipo de sociedad. Debe recordarse sin embargo, que los Oficios emitidos por el SII Internos miran la problemática específica que se les presenta y las digieren desde el enfoque Administrativista que al Servicio y al contribuyente le interesa.

Finalmente, el Oficio 2.619 de 1999 responde al solicitante, confirmándole derechamente que la empresa constituida en el extranjero, de propiedad de una sola persona, se trata de un Establecimiento Permanente:

“En virtud de lo expuesto en las letras anteriores, desea que se le confirme que Empresas ~~xxxxxxxxxx~~ está obligada a informar a este Servicio, a través del formulario 3239, la existencia de un Establecimiento Permanente en el Extranjero, denominado ~~xxxxxxxxxx~~. Y por cuya causa, en Chile se le debe dar el carácter de Agencia en el extranjero para los efectos tributarios del Artículo (SIC) 41° B de la Ley de la Renta”

Señala el oficio, adicionalmente sobre el particular, que:

“Sobre el particular, cabe señalar que de acuerdo a los antecedentes que proporciona en su escrito, y lo resuelto por este Servicio mediante el Oficio N° 1.872, de 1997, ante un caso de similar naturaleza al planteado, la inversión que la empresa recurrente efectúa en el extranjero la formaliza a través de un Establecimiento Permanente en el exterior, y, por lo tanto, debe reconocer en Chile los resultados positivos o negativos que le arroje la inversión en el extranjero sobre la base de su percepción o devengo, aplicando en la especie toda la normativa contenida en el artículo 41 B de

la Ley de la Renta, y que este Servicio la ha establecido a través de su circular N° 52, de 1993”.

El Servicio nuevamente confirma totalmente lo señalado por los contribuyentes, unas veces planteado como afirmación, otras con algo más de duda, pero ambos en la misma dirección: Si la empresa tiene un solo dueño, si el 100% de las acciones las concentra sólo un socio, entonces se trata de un Establecimiento Permanente. Por otra parte, el Servicio no aporta elementos, criterios o reglas nuevas para determinar cuándo se trata de un Establecimiento Permanente, sino que se limita a confirmar lo insinuado por sus dos solicitantes, en la forma ya señalada.

3. Oficio N° 4891 de 09.11.2004

El tercer Oficio referente a consultas sobre si una empresa constituida en el extranjero es o no un Establecimiento Permanente, es el número 4.891 del año 2004. Este oficio ya derechamente define su contenido en el encabezado “MAT. Característica que define la existencia de una agencia o establecimiento permanente en el exterior”. Lo que es un verdadero anticipo del contenido de este Oficio:

*“Agrega, que el contribuyente en comento presenta inversiones en el exterior, las que incluso forman parte del Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva este Servicio, entre las que existen inversiones en empresas en el extranjero, en las que posee calidad de **único accionista o dueño, es decir, es propietario del 100% de las acciones de las sociedades anónimas extranjeras.** Este antecedente fue corroborado con antecedentes contenidos en las memorias anuales que la empresa publica en INTERNET”.*

Para luego señalar derechamente que:

“Las más grandes e importantes inversiones de la empresa en el exterior (dos empresas en Panamá), hasta el año comercial 2000 (A.T. 2001), correspondían a participaciones del 100% de propiedad, sin embargo, a partir del año comercial 2001, la participación en ellas cambio a 99.999% y 99.998% de participación en los capitales de esas empresas, respectivamente”

Se plantea aquí una novedad respecto a los dos Oficios ya analizados, y es que el usuario plantea ya no una participación total de sólo un accionista en el patrimonio de las Sociedades, sino que un pequeño porcentaje, podría decirse incluso marginal a simple vista, fue traspasado a otra persona con posterioridad a su constitución, en ambas sociedades. El SII realiza luego un análisis sobre el vacío legal y normativo que hay respecto de alguna definición de Establecimiento Permanente, para hacer una referencia de sí mismo sobre este tema, en específico del primer Oficio en que se refirió a los Establecimientos Permanentes:

*“Expresa más adelante, que la Ley de Impuesto a la Renta, de manera explícita no define o conceptúa lo que es una Agencia o un Establecimiento Permanente en el exterior. Por lo anterior, y en atención a que existe un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos en **Oficio 1872, del 22.08.1997**, en el que de manera explícita se da el carácter de Establecimiento Permanente a las inversiones en el exterior en que se es propietario del 100% de las acciones de una S.A. constituida en el extranjero, se decidió notificar Citación N° 58, del 29.04.2004, en atención a que el A.T. 2001 prescribía el 30.04.2004”.*

Luego, y aquí el SII agrega insumos para la discusión, el Oficio señala lo siguiente:

“Los antecedentes recibidos desde el Área de Operaciones Internacionales de la Subdirección de Fiscalización, más otros antecedentes analizados en esa Dirección Regional, con especial mención del Oficio 1.872, del 22.08.1997 emitido por este Servicio, y de otras importantes circunstancias, como por ejemplo, que se está frente a una empresa establecida en un lugar físico (país en que se materializó la inversión), que desarrolla total o parcialmente las mismas actividades que desarrolla la inversionista sin importar la forma organizativa de la entidad en el extranjero, que desarrolla además sus actividades con permanencia en el tiempo, y que además, indudablemente, lleva a cabo sus declaraciones comerciales, financieras y administrativas de acuerdo a las decisiones tomadas por su matriz en Chile, pues los Directorios de los establecimientos permanentes, cuyos objetos sociales y características, similares a los de xxxxxxxx, estuvieron y están compuestos por personal de esta última, que desempeñó y desempeña cargos de alta confianza y responsabilidad, como lo son el Sub Gerente General y Gerente General, respectivamente, permitieron llegar a la conclusión de estar frente a un

Establecimiento Permanente o una Agencia en el Extranjero, cuyos resultados no se reconocieron devengadamente en Chile[...]”

Es posible enumerar varias categorías que ahora el SII analiza para determinar si una Oficina es o no un Establecimiento Permanente, después de 10 años de pasividad en el tema y de tener meras confirmaciones de propuestas deslizadas por los contribuyentes en sus comunicaciones al Servicio.

- a) Lugar físico donde se encuentra la empresa y donde se materializó la inversión.
- b) La clase de actividades que desarrolla la empresa en el extranjero, en el sentido de ser las mismas, total o parcialmente que las que desarrolla la Empresa en Chile.
- c) Permanencia en el tiempo
- d) Las decisiones sobre las declaraciones comerciales, financieras y administrativas se toman en la Matriz, en Chile.
- e) Los Directorios y/o cargos de alta confianza y responsabilidad de la Empresa en el extranjero están compuestos por personal de la Empresa Matriz.

Al contribuyente luego se le citó, en el marco de la discusión sobre si era o no un Establecimiento Permanente (y sus implicancias en cuanto a su cumplimiento tributario), y evacuó sus descargos, negando su clasificación como Establecimiento Permanente, considerando como elemento fundamental para esto el que la empresa constituida en Chile y la constituida en Panamá eran dos empresas distintas, con personalidades jurídicas separadas, cada una con patrimonio propio. Señaló que como la ley no define lo que es Establecimiento Permanente, hay que estarse a la definición de la Real Academia de la Lengua Española, y que el Diccionario de dicha institución no permite arribar a las mismas conclusiones que el Servicio. Agregó a este rechazo a considerar la Empresa en el extranjero un Establecimiento Permanente, el hecho de que la ley tributaria es especial, por lo que debe interpretarse de forma restrictiva, teniendo en cuenta que no debe considerarse a las Sociedades como Establecimientos Permanentes porque la ley tributaria no lo hace, el espíritu de la ley no sería ese, la Real Academia Española tampoco permitiría hacer esta extensión de la definición, y porque el concepto de Establecimiento Permanente contenido en otros cuerpos normativos no permite ampliar el concepto a las Sociedades. En definitiva, los elementos que el usuario aporta, proponiéndolos en términos negativos, para una consideración más acabada de lo que no debe entenderse por Establecimiento Permanente, son los siguientes:

- a) Personas jurídicas diferentes
- b) Patrimonios distintos
- c) Definición del concepto según la RAE
- d) Interpretación restrictiva de la ley tributaria por ser una ley especial
- e) El espíritu de la ley
- f) Otros cuerpos normativos que hablan de Establecimientos Permanentes no lo extienden a las Sociedades

Luego, el SII vuelve a tratar el tema del patrimonio de la empresa, que como se recordará se aportó en la constitución de ambas Sociedades en un 100% por un solo socio. Luego, en el año tributario 2001, este único socio disminuyó su participación en una de las sociedades a un 99,999%, y en la otra, a un 99,998%, por lo que la propiedad ya no era absoluta respecto de este dueño. Es decir, perdió su calidad de único dueño.

Pasa el SII luego a abordar el eterno argumento según el cual la sociedad anónima constituida en el extranjero no mantendría en Chile, según lo establecido en la ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas, esta figura societaria. Agrega luego el Servicio un elemento novedoso, quizá incentivado por los elocuentes motivos que comunicó el contribuyente al

señalar que sus Sociedades no eran Establecimientos Permanentes, después de todo, se invocó a la Real Academia Española y el lugar que el concepto de Establecimiento Permanente ocupa en el idioma. Así, el SII citó el artículo 2.053 del Código Civil, que define lo que es una Sociedad de la siguiente manera:

“La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”. Para elaborar el Servicio a continuación: “De la definición transcrita aparece claro que para considerar la existencia de una sociedad es requisito primordial la concurrencia de dos o más personas que estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan, y que de no concurrir tal condición, como ocurre en los casos en que la propiedad de la empresa recae en un solo accionista, no se está frente a una sociedad en los términos en que la norma legal precedentemente transcrita define este contrato”.

El SII consagra de esta manera una discusión lingüística del término “Sociedad”, avanzando desde lo planteado por el contribuyente que aludió a la definición dada por la institución más respetada referente al idioma castellano, hacia la definición legal de nuestro ordenamiento jurídico civil, es decir, común y general. De esta manera, puede que la legislación

no nos dé una definición sobre lo que es un Establecimiento Permanente, pero si nos otorga la definición, dicho sea de paso de más de 150 años de antigüedad, de lo que es una Sociedad. Y una sociedad excluye la participación unipersonal.

En seguida, el SII, invoca la ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas, señalando que una de las causales de disolución de las Sociedades Anónimas es el hecho de reunirse todas las acciones en manos de una sola persona, de acuerdo a lo establecido en el artículo 103 N°2.

Todas estas definiciones legales son analizadas desde la interpretación gramatical de la ley, contenida en el artículo 20 del Código Civil, cuyo texto señala que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras. Considerando que no hay una definición legal del término “Agencias” pero que la Real Academia de la Lengua Española en su quinta definición establece que son sucursales o subdelegaciones subordinadas de una empresa. De este modo, se hace imposible asimilar los conceptos de Sociedad y de Agencia según los elementos lingüísticos señalados y según la interpretación gramatical de la ley. Finalmente, el Servicio concluye que el único elemento útil para determinar la clasificación de una Agencia, para fines tributarios, es el hecho de que el

contribuyente tenga el dominio exclusivo de la empresa correspondiente en el extranjero.

Luego de esta conclusión a la que arribó el Servicio y luego de sortear varios tipos de razonamientos o enfocarse en análisis que fueron tan variados como el elemento lingüístico de los conceptos, el espíritu de la ley, o las reglas de interpretación de las leyes contenidas en el Código Civil, estimamos que en este momento, el Servicio otorga conclusiones con más sustancia, dando mayor seguridad a los contribuyentes acerca del tema.

4. Circular N° 38 de 10.07.2007

La Circular 38 del año 2007 sentó un importante cambio en la forma de interpretar el concepto de Establecimiento Permanente que hasta el momento venía dándose. No fue tanto por una elaboración propia del Servicio sino por elementos externos normativos que sucedieron en esas fechas.

La ley 19.857 que creó las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada permitió por primera vez en Chile que una persona en solitario pudiera constituir una persona jurídica. Luego, en el año

2007 se promulgó la ley 20.190, que creaba la figura societaria “Sociedad por Acciones”.

Esto afectó específicamente el razonamiento que el Servicio había venido elaborando, según el cual, cuando una Sociedad era constituida en el extranjero, al ser vista en Chile para efectos tributarios, dejaba de ser una Sociedad automáticamente, por el hecho de no ser posible en la legislación chilena la existencia de una sociedad unipersonal en ninguna de sus formas. Como esta circunstancia de hecho, observada por el Servicio en sus sucesivos oficios ya analizados, deberían cambiar forzosamente las conclusiones a las que el Servicio deberá arribar a partir de estas modificaciones legales. Y de esto se trata la Circular 38 del año 2007. Así lo señala la circular:

*“En virtud de las mencionadas modificaciones a la regulación y concepto tradicional de las sociedades dentro de nuestro ordenamiento, atendiendo especialmente a que éstas dejan de exigir la concurrencia de dos o más socios como condición esencial para su existencia o validez legal, se ha estimado pertinente **cambiar el criterio interpretativo antes referido**”¹⁴.*

¹⁴ Las negritas son nuestras

Este cambio en la forma de mirar a las empresas constituidas en el extranjero decantó finalmente en que se eliminó el criterio según el cual una Empresa constituida en el extranjero con capital de sólo una persona en Chile no podía ser una Agencia. En palabras del Servicio:

“Se debe aceptar su calidad de filial o persona jurídica distinta a su dueño o único accionista”.

A pesar de que el Servicio es bastante explícito al señalar que luego de la Circular 38 en análisis, el destino de la discusión es “cambiar el criterio interpretativo antes referido” no hace un señalamiento expreso sobre lo que es un Establecimiento Permanente. Lo único que se desprende específicamente de la Circular 38, en un análisis a contrario sensu, es un cambio de criterio en el sentido de que ahora sí, una Empresa constituida en el extranjero con un único dueño en Chile **puede ser** una Agencia.

Cómo obtener una claridad sobre la importancia de la unidad o multiplicidad de dueños y en definitiva la forma en que la propiedad participa en la Empresa constituida en el extranjero con dueño o dueños en Chile, es aún algo a interpretar por el usuario y por el Servicio.

A nuestro entender, el Servicio era, antes de la Circular 38, un poco confuso al vincular estrechamente, aunque no de manera expresa, la imposibilidad de constituirse la estructura “Sociedad” con un solo socio, con el hecho de ser las Empresas constituidas en el extranjero con un solo socio, inmediatamente un Establecimiento Permanente. Así, cada vez que alguien en Chile constituía una Sociedad en el extranjero sin la concurrencia de ningún otro socio, el Servicio declaraba que esa Sociedad era imposible, precisamente por sólo tener un socio y que por lo tanto, estábamos en presencia de un Establecimiento Permanente. El SII entonces asociaba el 100% de la propiedad de una Empresa constituida en el extranjero por alguien en Chile, con un Establecimiento Permanente. Pese a que el criterio siempre fue el tener el 100% de la propiedad, la relación se establecía a través de la vía de analizar la estructura corporativa de la empresa consultante.

Para ejemplificar, antes de la Circular 38, si una Empresa era constituida como Sociedad en el Extranjero, por una sola persona en Chile, se consideraba a esta Empresa como una Agencia del inversionista en Chile, y no como una entidad independiente de él. Después de la Circular 38 del año 2007, esta misma Empresa constituida en el extranjero “se debe aceptar” como una persona independiente del inversionista, distinta de su

único dueño. Esta reacción de la Circular, establecida de modo pasivo, no otorga certeza de una regla respecto de la propiedad o de la constitución corporativa, sino que pareciera permitir al contribuyente categorizar su Empresa en el extranjero como una filial.

B. Concepto de Establecimiento Permanente cuando éste se encuentra constituido en Chile.

Luego del análisis de 7 actos administrativos en los que el SII se refirió a esta categoría, podemos concluir que la Administración ha tenido un comportamiento más dinámico en cuanto a la construcción y a la interpretación de los Establecimientos Permanentes cuando son constituidos en Chile. Muchas pueden ser las lecturas sobre los motivos de este especial dinamismo, pero consideramos que escapa la delimitación de la presente investigación detenernos en esta observación.

Pasaremos a analizar estos 7 oficios que datan desde el año 1961 hasta el 2017.

1. Oficio N° 9458 de 23.08.1961

En un momento tan temprano como el año 1961 el SII ya se refirió, respondiendo a la consulta de un interesado, sobre el carácter de Establecimiento Permanente de una Empresa que funciona en Chile. En el Oficio en comento, comienza señalando que, bajo la luz de la tributación nacional, según la cual, el Impuesto a la Renta grava con un impuesto adicional a las personas “naturales extranjeras sin residencia ni domicilio en Chile y a las personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile sucursales, oficinas, agentes o representantes”. Este impuesto se configuraba al remesar los dineros de fuente chilena que estas figuras sacaban del país.

Teniendo en mente que para saber si la figura societaria o la persona natural extranjera tributaba este impuesto adicional o no, el Servicio analiza las facultades que se le da al mandatario que operará en Chile, o incluso las actividades que en los hechos esta persona ejecuta en Chile en representación de una Sociedad o persona extranjera.

El Oficio 9458 de 1961 responde a una consulta que necesita esclarecer si sería aplicable el artículo 53 a) de la Ley de Impuesto a la Renta sobre una empresa extranjera que había suscrito un mandato judicial por escritura pública y otorgado a un abogado chileno. En definitiva, las facultades del mandato judicial eran exclusivamente la

representación judicial, y no contemplaban otro tipo de gestiones, tales como funciones administrativas y económicas.

El Servicio respondió de la siguiente manera:

“Si el mandato en cuestión fuere de índole estrictamente judicial y en su ejercicio no se derivaren beneficios económicos para la sociedad anónima extranjera, que pudieran atribuirse a negocios o inversiones procedentes de fuentes situadas en el territorio nacional, circunstancias que calificará este Servicio en uso de sus atribuciones legales, se concluirá que no es aplicable en la especie el referido precepto del artículo 53°, letra a), de la Ley de la Renta (Actual Artículo 58° N°1)”. Es decir, a contrario sensu, cuando el mandatario efectúe actividades de las cuales se deriven beneficios económicos para la Empresa en el extranjero, si sería aplicable el Impuesto Adicional ya señalado, y por lo tanto, se trataría de un Establecimiento Permanente. Así lo interpreta explícitamente el Servicio: “Si los hechos indicaren que el presunto mandatario desarrolla actividades que, en concepto de la ley citada, 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”. Para luego pasar a elaborar sobre la función de los representantes de Empresas

extranjeras: “Cabe recordar que la simple gestión de los negocios de una empresa constituye al gestor en “representante” de la misma, posición que trasunta finalmente el espíritu y letra de la ley tributaria en referencia y que ha sido confirmada en más de una oportunidad por la Excma. Corte Suprema”

Este primer criterio establecido por el Servicio, da cuenta que el énfasis es puesto en la función que ejerce un representante, independiente de la naturaleza de esa representación. Y si esas funciones logran un beneficio económico, entonces estos resultados de la función del representante, se trasladarán a la Empresa representada en el sentido de considerarse como una Agencia. En este sentido, el Servicio no distingue otros criterios que no sean la consecución de beneficios o utilidades, o la simple gestión de los negocios, reservándose la facultad de realizar la interpretación de estos objetivos en el Oficio referido, “circunstancias que calificará este Servicio en uso de sus atribuciones legales”, por lo que en este primer momento no se dan elementos suficientes para interpretar la profundidad o éxito que esta persecución de beneficios económicos, o el contenido que esta gestión de negocios ajenos significa.

2. Oficio N° 303 de 28.08.1998

Este Oficio contesta una solicitud realizada por el contribuyente, en el que se agregan varios elementos. En primero lugar, se trata de una Empresa constituida en el extranjero, que tiene una subsidiaria en Chile. En segundo lugar, las funciones de la subsidiaria, a través de su personal dependiente, consisten en contactar y transmitir información a clientes chilenos, para que eventualmente pacten con la sociedad matriz productos intangibles y el servicio de compra por mandato de instrumentos derivados y otras operaciones financieras sofisticadas. Por último, se informa que la subsidiaria no tiene autorización para cerrar contratos, sino que se limitará a realizar actuaciones preparatorias.

Dados estos antecedentes, el usuario busca la confirmación acerca de que este tipo de negocio no se trataría de un establecimiento permanente. Funda sus pretensiones invocando el derecho tributario internacional, según el cual la realización de actividades preparatorias a la adquisición o enajenación que autoriza el mandato no calificaría para ser un Establecimiento Permanente, y en que el mandato no autoriza la conclusión de los contratos, sino sólo las negociaciones. Por último, busca la confirmación del

criterio aludiendo a que las personas que la empresa extranjera contrata de forma independiente, realizarán sus funciones sin un vínculo de subordinación o dependencia. Que estas funciones serían actividades lucrativas para las personas que las realizan en Chile de manera independiente de la matriz, y a que estas actividades lucrativas estarían sujetas al pago de una remuneración que no estaría afectada a IVA.

El Servicio responde confirmando el criterio. Lo realmente interesante de este Oficio es que el Servicio desliza una definición o delimitación de lo que hace un Establecimiento Permanente de la siguiente manera:

*“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**¹⁵”.*

¹⁵ Las negritas son nuestras.

Concluye el Servicio fundando el caso concreto de descartar la existencia de un Establecimiento Permanente, en primer lugar en que el tipo de actividad ejercida por las personas en Chile sería independiente y sus características ya señaladas; y en segundo lugar, en que “la renta que obtiene el personal es producto del ejercicio de una actividad independiente, que se clasifica en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, y en virtud de tal tipificación, conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley de la Renta, y en virtud de tal tipificación, conforme a lo dispuesto por el artículo 12 Letra E) N° 8 del D.L. N° 825, de 1074, las rentas pagadas por la empresa extranjera, no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado que establece el texto legal antes mencionado”.

El Oficio en comento tiene relevancia en el sentido de que luego del Oficio 9458 de 1961 ya analizado en la sección 2.1.2.1, puede observarse una evolución. Mientras el acto administrativo de 1961 pone la importancia en el mandato, aunque en términos de ejecución de un negocio o búsqueda de beneficios económicos, plantea un mandato en términos generales, el Oficio 303 de 1998 delimita ese mandato. De aquí en adelante ya no bastará la mera presencia de un mandato que faculte la realización de actividades económicas, sino que se observará la finalidad que el mandato tiene y se

ponderará su tendencia real a proponer al mandatario en Chile como una extensión en los negocios de su mandatario en el extranjero. Además de eso, otorga los lineamientos para poder elaborar una definición de Establecimiento Permanente.

3. Oficio N° 2205 de 05.06.2000

La situación presentada al Servicio en esta oportunidad se trataba de una empresa extranjera que efectuaba operaciones financieras en Chile, estas operaciones abarcaban una amplia gama de variantes, como la compra y venta de acciones, de cuotas de fondos mutuos, de depósitos a plazo, diversos instrumentos económicos y en general todo tipo de operaciones en el mercado de capitales. Estas actividades las realizaba encomendándolas a un banco o institución financiera a través de un poder o mandato.

Como ya se puede deslizar del análisis histórico de los Oficios en los que el SII se ha pronunciado sobre los Establecimientos Permanentes, la discusión terminará centrándose en la amplitud, naturaleza o característica del poder otorgado a la institución en Chile. Dicho esto, el tenor del diálogo desarrollado en este Oficio deviene en aclarar

cuál es la contabilidad que la institución financiera con poder en Chile debe llevar, y cómo deben tributar sus distintas actividades.

Por otra parte, y de forma poco habitual, el contribuyente cita fuentes del Derecho que el Servicio hace suyas, tales como pronunciamientos del Servicio y tratados internacionales para evitar la doble tributación. Luego de describir estas fuentes, el Servicio elabora una definición de Establecimiento Permanente. Así, se puede leer en el Oficio:

“Se entiende por establecimiento permanente todo lugar fijo de negocios en que una empresa desarrolla total o parcialmente las actividades de su giro. Al respecto es preciso hacer presente que el concepto de establecimiento permanente no hace referencia alguna a la forma organizativa de la entidad y solo exige que se trate de una actividad propia de la empresa llevada a cabo con cierta permanencia”.

Posteriormente el Servicio asume una definición de los Establecimientos Permanentes, reconociendo que en el pasado ha dado luces al respecto en diversos Oficios, y aporta como insumo para la definición la siguiente:

“Debe ser entendido (el Establecimiento Permanente) como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen”.

Finalmente, el Servicio realiza una distinción para confirmar que la entidad financiera en Chile, con poder de la Empresa extranjera es o no un Establecimiento Permanente, y lo hace en virtud de lo señalado por el Artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta. Esta distinción dice relación con las facultades del mandato. Así, señala: *“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:*

- a. Si el ente establecido en el país, a los cuales se les otorgará poder(SIC), 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”.*

Así, desde este Oficio, podemos observar una separación atendiendo a la amplitud del poder otorgado a la institución en Chile. La dicotomía viene dada por diferenciar a un mero mandatario de un agente o representante. Recordando lo ya analizado y haciendo una interpretación evolutiva de las interpretaciones y comunicaciones del Servicio, un agente o representante debería tener facultades suficientes para cerrar negocios en Chile, en nombre y representación del mandante del extranjero.

4. Oficio N° 1276 de 18.06.2007

En esta oportunidad, se le presenta al Servicio la situación de una Empresa que se reconoce como Inversionista Extranjera en Valores Mobiliarios, al haberse inscrito adecuadamente al efecto en Chile. Sin embargo, opera tributariamente en Chile a través de mandatarios. Señala el usuario que por el momento la empresa tiene en Chile solamente la participación en un 51% sobre una Sociedad Anónima Cerrada chilena, y que pretende constituirse en Chile como Agencia.

El Servicio pasa luego a confirmar el criterio insinuado por el usuario, proponiendo lo siguiente:

“[...]procede señalar que este Servicio, a través de varios pronunciamientos, ha señalado que las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de aquellas, sino que por el contrario forman parte de ellas, y representan sólo el medio por el cual la empresa extranjera prolonga sus actividades en el país, de lo que se concluye que la agencia en Chile, no es más que la misma persona jurídica de la sociedad extranjera que desarrolla actividades en el país”.

De esta manera, el Servicio aclara de forma expresa que el Establecimiento Permanente es una prolongación de la empresa extranjera. Aunque en estricto rigor lo que el Servicio dice es que las sociedades anónimas constituidas en el extranjero y que forman agencias en Chile, son la misma persona. Es adecuado recordar en este momento que este fue el gran cambio en Chile de los efectos de estos modelos, luego de la regulación de las personas jurídicas compuestas sólo por una persona. En este Oficio, el Servicio revive la vieja interpretación sobre el Establecimiento Permanente, luego de que en Chile fue posible conformar tanto Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada como Sociedades por Acciones, ambas con un solo socio. Nunca fue el Servicio tan explícito en todo caso, razón por la que consideramos rescatable este Oficio y sus categorías “misma persona jurídica” o ser los Establecimientos Permanentes un medio para la prolongación de actividades de la Empresa

extranjera en Chile.

5. Oficio N° 2521 de 27.08.2007

El problema planteado por el contribuyente permitió al Servicio desarrollar ampliamente en este Oficio, sus consideraciones. No obstante observarse un elevado nivel de elaboración jurisprudencial en este acto administrativo, sus conclusiones sólo servirán para casos extremadamente acotados, lo que el Servicio reconoce, dado que se enmarcan en un tratado para evitar la doble tributación entre Chile y España.

La situación presentada se trataba de un contrato que se estaba planeando suscribir, entre una empresa certificadora española y una viña chilena. El contrato establecería la obligación de la empresa española de realizar certificaciones sobre la calidad de una cepa de vino de la suscribiente chilena, así como del análisis de algunos compuestos químicos utilizados. Estos servicios serían realizados por dos trabajadores de la empresa española, que viajarían a tomar las muestras dos veces al año, y se quedarían en el país por una semana en cada ocasión. La toma de muestras sería en Chile, pero su análisis y conclusiones serían elaboradas en España, en las instalaciones de la empresa española. El contrato tendría una duración de tres

años.

Se plantea el cuestionamiento, sobre si la empresa española estaría constituyendo en Chile un Establecimiento Permanente, toda vez que el Convenio de doble tributación entre Chile y España establecería en su artículo 7 que los beneficios empresariales obtenidos por la empresa española en Chile sólo estarían gravados si pueden ser atribuidos a un Establecimiento Permanente.

El usuario propone que, acorde al tratado bilateral, la sociedad española constituiría un Establecimiento Permanente sólo en el caso de que *“las actividades prosigan durante un período que exceda los 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses”*. Situación que no se verificaría. Aludiendo de este modo a un criterio de temporalidad en la realización de los trabajos. Resulta novedoso en términos de que se deja de considerar la naturaleza y atribuciones del mandato con el que actores extranjeros actúan en Chile, para dar lugar al análisis de un factor mucho más objetivo.

El Servicio asume las consideraciones del usuario pero agrega otras. Pese a llegar a la misma conclusión final, que, por motivos de duración o temporalidad en la ejecución de los servicios en Chile, no

se trataría de un Establecimiento, se da una vuelta argumentativa más larga y enriquecedora.

En primer lugar, la Administración da una definición de Establecimiento Permanente, bajo el alero del Convenio bilateral:

“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”.

El Servicio advierte inmediatamente que esta definición sólo se aplica en el contexto del Convenio bilateral entre Chile y España, y es muy posible que fuera de este contexto la definición difiera:

“Cabe destacar, que la misma disposición limita el ámbito de aplicación de la definición de establecimiento permanente al Convenio en cuestión, de modo que no se puede inferir de ella consecuencias para la aplicación de normas internas”.

Pese a advertir esta limitación en cuanto a sus

alcances, el Servicio la extiende al mencionar como jurisprudencia administrativa el Oficio 2.890 de 2005, en el que se habrían analizado los elementos copulativos que debería contener una Empresa para ser un Establecimiento Permanente, siempre considerando el convenio bilateral tantas veces mencionado. Estos elementos copulativos son los siguientes:

- a)** existencia de una empresa que desarrolla un negocio;
- b)** existencia de un “lugar de negocios”, por ejemplo, instalaciones como un local o, en determinados casos, maquinarias o equipos;
- c)** dicho lugar de negocios debe ser “fijo”, esto es, se debe encontrar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia y,
- d)** las actividades de la empresa se deben realizar a través de este lugar fijo de negocios.

El Servicio pasa entonces a elaborar el concepto de ‘lugar de negocios’ que ha desarrollado tanto la jurisprudencia y doctrina internacional, como los comentarios de la OCDE al Modelo de Tratado sobre Impuestos a la Renta y al Capital y al Modelo de Naciones Unidas, definiendo ‘lugar de negocios’: *“La expresión “lugar de negocios” 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. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a instalaciones de otra empresa). Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa”.

Funcionar o no teniendo un ‘lugar de negocios’ subjetiviza nuevamente el análisis, ya que hay muchos factores que pueden considerarse al efecto. El Servicio propone este elemento para analizar previamente al factor de temporalidad o duración propuesto por el usuario en su solicitud. Una vez que el intérprete concluya que si existe un ‘lugar de negocios’ entonces el Servicio propone pasar a analizar el factor de duración de la ejecución de los servicios, de la siguiente manera: *“Supuesto que se llegase a la conclusión que la empresa española tiene un “lugar de negocios” en Chile, debe analizarse entonces si la actividad en dicho lugar cumple con el requisito de*

permanencia suficiente para constituir un establecimiento permanente, esto es, si el lugar de negocios es 'fijo'".

El Oficio analizado discurre de forma profunda en criterios como lo que es un lugar de negocios, cuándo ese lugar de negocios es fijo, y finalmente hace alusión al límite temporal de los 183 días dentro de un periodo de 12 meses, señalado por el consultante, y que en realidad confirma como criterio, pero sólo una vez analizados los otros factores ya analizados. Recomendamos para una mayor comprensión de estos temas la lectura del Oficio, que no sólo da el criterio del SII, imprescindible para efectos prácticos, sino que se inspira y realiza citas a jurisprudencia y doctrina internacional, dando variados y útiles ejemplos de cada elemento en análisis.

6. Oficio N° 1646 de 8.05.2009

Un solicitante comunica al Servicio la situación que le compete. En esta, una Sociedad chilena comercializa en Chile los productos de una Sociedad de Suiza. Dentro de las funciones de la Sociedad chilena, están las de publicidad de los productos suizos. Se establece además que si la Sociedad chilena no puede realizar los servicios de publicidad por sí,

debe contratar a un tercero. Respecto de los gastos generados para tercerizar estos servicios, la empresa suiza se compromete a reembolsarlos.

En esta oportunidad, se solicita al SII que se pronuncie sobre cuál sería la categorización tributaria de estos reembolsos, cómo se lleva su contabilidad, cómo se informan al Servicio y en fin, una serie de cuestionamientos prácticos que casi en su totalidad no se refieren a la materia de la presente investigación. Tangencialmente aborda este diálogo el tratamiento de los Establecimientos Permanentes en el momento en que el usuario insinúa, y luego el Servicio aborda de lleno, la situación de deber o no suscribir un mandato entre la Sociedad suiza y la chilena, con el objeto de poder la última obtener los reembolsos ya señalados.

Volviendo como tantas veces a Oficios anteriores, el tema del contrato de mandato constituye un hito a la hora de determinar si se está o no en presencia de un Establecimiento Permanente. Estimamos que en esta ocasión, el Servicio renueva el criterio ya observado en el Oficio 303 del año 1998, agregando algunos elementos novedosos.

En primer lugar, recuerda el Servicio que el mandato es un contrato civil y al mismo tiempo mercantil. Y que éste es consensual, y que sin perjuicio de los temas probatorios que puedan intervenir, no se requiere para su existencia, el que conste por escrito.

En segundo lugar, se menciona que la Ley de Impuesto a la Renta no distingue a las personas gravadas, sino a las actividades. Esto es subrayado para evitar cualquier diferencia que pudiera surgir al tratar con empresas o personas nacionales o internacionales y para hacer aplicable cualquier pronunciamiento del Servicio que se haya referido al tema pero respecto de nacionales. Lo que a la ley le interesa, es la clase de actividad realizada.

Por último, el Oficio plantea descartar primeramente la existencia de algún convenio de doble tributación entre los afectados. Recuérdese que en el caso del Oficio 2521 del año 2007 se desarrolla ampliamente la situación especialísima en que las partes estaban regidas por esta clase de instrumentos.

Luego el Servicio pasa a repetir viejas definiciones o al menos elementos para elaborar definiciones propias, de

Establecimiento Permanente. Comienza citando al Oficio 303 ya estudiado, en términos negativos:

*“Si una empresa extranjera realiza una actividad en el país 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 Chile un establecimiento permanente**”¹⁶.*

Acto seguido, elucubra una definición de Establecimiento Permanente en términos positivos: *“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”*. Luego, el Servicio pasa a citar el Oficio 2.205 del año 2000, también en términos positivos, entendiendo que la institución “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, que

¹⁶ Las negritas son nuestras.

puede cerrar negocios en los términos que se le indique”. Finalmente, el Oficio repite elementos ya señalados en actos administrativos previos de la siguiente manera:

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

Como ya se ha señalado, sólo el primer caso constituiría un Establecimiento permanente, y el Servicio entiende que la situación descrita por el solicitante no constituiría un Establecimiento Permanente, atendiendo precisamente a la naturaleza del mandato que suscribirían las Sociedades suiza y chilena para las actividades de publicidad.

7. Oficio N° 3217 de 02.12.2017

En este Oficio, el Servicio brevemente se refiere a los Establecimientos Permanentes a raíz de la consulta de un usuario. En esta, se insinúa que existe una Empresa extranjera que, relacionándose con una empresa chilena, permite que esta última cierre contratos que afectarán a la primera, y que el porcentaje de contratos cerrados o definidos por la Empresa chilena serían cerca del 15% del total, y el 85% restante es cerrado por la Empresa extranjera o por otras.

En este sentido, el Servicio se refiere a tres análisis ya realizados con anterioridad en otros Oficios; El primero de ellos, dice relación con la identidad entre las personas extranjera y chilena que actúan en determinado negocio: “[E]ste Servicio ha concebido al establecimiento permanente como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, con facultades para concluir o cerrar negocios”. El segundo, atiende a las facultades otorgadas en el mandato, indicando que: “También ha señalado que frente a la existencia de un mandato, es necesario verificar la extensión del mismo para determinar si se incluye la posibilidad de concluir o cerrar negocios, distinguiendo entre agentes o representantes y simples mandatarios. En el primer caso –respecto del cual se configuraría un establecimiento permanente-, resulta inherente al agente o representante, estar dotado de la facultad de cerrar

negocios que comprometa a quien le ha encargado una gestión; mientras que en el segundo, el mandatario solo tiene la función de ejecutar gestiones o actos específicos, careciendo de facultades suficientes para cerrar negocios en nombre del mandante, y sin asumir una representación real o efectiva". Por último, el Servicio realiza un análisis respecto de la facturación que se hace la haga la Empresa chilena: *"Finalmente, este Servicio incluso ha reconocido que se configura un establecimiento permanente, cuando una empresa gestiona parte de un negocio por cuenta y encargo de una empresa extranjera, en el caso de que la facturación o contratación formal a los clientes la realice la empresa chilena".*

Pareciera que frente a la poca información deslizada por el contribuyente al realizar la consulta, el Servicio en este Oficio lo que hiciera fuera ampliar los criterios para no dejar fuera situaciones hipotéticas no informadas en el relato.

8. Circular N° 57 de 07.12.2017

Esta circular viene en interpretar la institución de los Establecimientos Permanentes a la luz de las reformas legislativas

realizadas al DFL 3 de 1969 del Ministerio de Hacienda que crea el Rol Único Tributario. Reconociendo que no existe una definición legal del concepto sino meros ejemplos del mismo en la Ley de Impuesto a la Renta, y partiendo desde los criterios ya señalados en los numerosos Oficios analizados en el presente trabajo, el Servicio elabora la siguiente definición oficial: *“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”*.

Agrega luego otra definición, aunque descrita en clave de actividad: *“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 el 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”*.

Por último, el Servicio se refiere a las situaciones en

las que existiera un Convenio de doble tributación, varias veces observado y estudiado. Aquí, la Circular aclara que las definiciones dadas existen sin perjuicio de otras que pueda haber en estos Convenios, y que la Circular en comento hace las definiciones en relación a la obligación de las personas de enrolarse y obtener RUT, por lo que para efectos tributarios habrá de hacerse un análisis paralelo para determinar si se está en presencia o no un Establecimiento Permanente.

9. Oficio N° 437, de 26.02.2018

En una consulta realizada por un usuario al Servicio, se describe la situación en la que tres Empresas, una chilena, una colombiana y una española, las tres dedicadas a prestar servicios legales, se encuentran realizando un convenio que implica cierta fusión de las tres. Se describen, no sin cierta soberbia, algunas de las características de este convenio. Dentro de ellas, se puede rescatar que puede darse la situación en la que una de las tres se vea obligada a remesar a las otras dineros, o a recibir de las demás, en un modelo de negocios conjunto. Se indica que los tres países tienen suscritos con Chile convenios que evitan la doble tributación.

Es en este contexto que el Servicio describe los Establecimientos Permanentes de la siguiente manera: *“El concepto de EP*

(Establecimiento permanente) en los convenios tributarios constituye un umbral fáctico para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado Contratante en la actividad económica del otro Estado Contratante. Este umbral justifica que la potestad impositiva se distribuya de manera compartida entre el Estado de residencia y el Estado fuente, sin una limitación para la tributación en el Estado fuente”. Se remite luego el Oficio a los convenios tributarios aplicables, y que otorgan una definición clásica de Establecimiento Permanente: “el párrafo 1 del respectivo artículo 5 que contiene el concepto básico o tradicional de EP que es aquel ‘lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad’.”

Continúa el Servicio de la siguiente manera:

“después de que ha operado esta integración estratégica, directiva y económica, la parte residente de España cuenta con un lugar fijo u oficina donde **se desarrolla todo o parte de su actividad empresarial en el territorio de Chile**¹⁷ y, por el otro lado, la parte residente en Chile cuenta con un lugar fijo donde se desarrolla todo o parte de su actividad empresarial en el territorio de España (lo mismo se puede afirmar respecto de Colombia). Esto es tan así que para cada parte involucrada es igualmente eficiente que una unidad extra de utilidad se obtenga en Chile, Colombia o España. En conclusión, cada parte residente de un

¹⁷ Las negritas son nuestras.

Estado configura un EP (Establecimiento Permanente) en el otro Estado de conformidad con el párrafo 1 y 2 del Artículo 5 del convenio tributario correspondiente”.

Finalmente, concluye el Oficio señalando que al menos en el caso de la parte chilena del acuerdo, si se trataría de un Establecimiento Permanente, según sigue: *“Considerando lo establecido en el Artículo 58 N°1 de la LIR, lo expresado por este Servicio en la Circular N° 57 del 2017 y los hechos generales presentados en esta consulta, se concluye que los pagos ecualizados que se remesen desde Chile al extranjero constituyen rentas provenientes de una “sucursal” u “oficina” ubicada en Chile a través de la cual la parte residente en Colombia o la parte residente en España, según sea el caso, realiza todo o parte de su actividad o negocio en Chile¹⁸. Por lo tanto, tales rentas deben tributar en conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 N° 1 y 38 de la LIR, esto es, Impuesto Adicional con tasa del 35% sobre las remesas, siendo el Impuesto de Primera Categoría que se hubiese pagado sobre las utilidades que se remesan un crédito contra dicho Impuesto Adicional y debiéndose cumplir con todas las obligaciones y condiciones legales y administrativas aplicables a un establecimiento permanente según la legislación impositiva interna de Chile”.*

¹⁸ *Ibídem.*

En definitiva, el Servicio se inclina por observar el lugar en el que se desarrollarán las funciones que son fuente de los dineros recibidos y a remesar al extranjero.

10. Oficio N° 1649, de 07.08.2018

En esta oportunidad, la situación planteada al Servicio es la de una Aerolínea procedente del país Emiratos Árabes Unidos. Esta Aerolínea tiene intenciones de abrir rutas comerciales desde y hacia Chile, para lo que pretende constituir una Agencia en el país que se encargue de las gestiones comerciales en Chile. Deberá vender pasajes y otros servicios de carga, de mercadería y de pasajeros. Mas adelante menciona servicios relacionados, como lo serían la venta de servicios de ingeniería. La forma en que la Agencia participaría económicamente sería la de obtener comisiones por las ventas realizadas.

Así, se plantea que existiría algunos instrumentos internacionales que regirían estas relaciones. Uno de estos instrumentos, sería el Convenio de Transporte Marítimo y Aéreo con la nación señalada.

A pesar de estar las partes regidas por el Convenio señalado, y teniendo presente que en Oficios anteriores el Servicio ya señaló efectos paralelos en cuanto a la categorización como Establecimientos Permanentes se trata, el Servicio prefiere enfocarse en la definición y elementos de los Establecimientos Permanentes en su relación con la Ley de Impuesto a la Renta: *“En relación a la renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, el artículo 38 de la LIR dispone en su inciso 1° que la renta de los establecimientos permanentes que operen en Chile, se determina sobre la base de los resultados que les sean atribuibles tanto en su gestión en el país como en el exterior y que, para determinar sus rentas, costos, gasto o resultados, se considerará al establecimiento permanente como una empresa totalmente separada e independiente de su casa 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”.*

CAPITULO III: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
PROPUESTO POR EL PROYECTO DE LEY CONTENIDO EN EL MENSAJE
N° 107-366 DE FECHA 23 DE AGOSTO DEL AÑO 2018

El actual Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018, de forma completamente innovadora a toda la historia legislativa preexistente relacionada a los Establecimientos Permanentes en Chile, sea tanto estos constituidos en el extranjero o en Chile, propone derechamente establecer un concepto legal, unificado, de que es lo que debe entenderse por Establecimiento Permanente, cuando este es constituido en Chile por una persona jurídica sin domicilio o residencia en Chile, lo cual, aún cuando limitado por no representar una definición unificada o general del concepto, esto es, una definición única tanto para Establecimientos Permanentes constituidos en el extranjero por personas jurídicas domiciliadas o residentes en Chile y para personas jurídicas domiciliadas o residentes en el extranjero en Chile, representa un significativo avance en relación con el estado actual de la legislación interna.

El Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018, del referido Proyecto de Ley, sobre los objetivos buscados para introducir el concepto de

Establecimiento Permanente que será pormenorizadamente analizado en este capítulo de nuestra Memoria, indica, expresamente, lo siguiente:

“Se trata de introducir un concepto más claro, moderno, acorde con los nuevos tiempos; darle herramientas a los contribuyentes extranjeros que les permitan determinar con cierto grado de claridad cuándo existe un establecimiento permanente en Chile y cuándo por tanto debe tributar en Chile como tal con las consiguientes obligaciones tributarias. Se define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de legislación tributaria.”

Luego, y dirigiéndose derechamente al concepto de Establecimiento Permanente propuesto por el Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018, sugiere el ejecutivo la siguiente definición:

“e) Agrégase el siguiente número 12. – nuevo:

“12. – Por “establecimiento permanente”, un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o

actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. Sin embargo, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario, ni los mandatarios que se hayan constituido con facultades para celebrar actos o contratos con fines específicos, por un plazo fijo o para una obra determinada.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades de organización y puesta en marcha en el país.”.

Teniendo a la vista objetivos de orden y sistematización del análisis, realizaremos un examen párrafo por párrafo de la definición legal de Establecimiento Permanente constituido en Chile por personas jurídicas domiciliadas o residentes en el extranjero:

A. Párrafo Primero

El primer párrafo del citado número 12, que contiene la definición propuesta por el Ejecutivo, desarrolla el concepto general de Establecimiento Permanente, el cual deberá ser utilizado como herramienta primaria, tanto por el SII como por aquellos contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, para determinar la concurrencia de un Establecimiento Permanente en Chile, esto es, si la actividad económica realizada en Chile debe catalogarse y tratarse tributariamente como un Establecimiento Permanente, con todas las reglas administrativas y de radicación de la renta que dicha conceptualización significan.

Puede en esta definición genérica propuesta por el Ejecutivo claramente distinguirse la concurrencia de los elementos de la definición de Establecimiento Permanente desarrollados en el Modelo de Convenio de la OCDE, analizado en

el Capítulo Primero de este trabajo, siendo estos elementos comunes los siguientes:

a) Un lugar

La enumeración en el mismo párrafo de “*oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales*”, al ejemplificar la idea de “Lugar” inmediatamente circunscribe esta definición a un lugar de negocios en su sentido geográfico o material, ligeramente más restringido a lo ya analizado en la materia, pero, sin duda, agregando invaluable certeza jurídica sobre el concepto.

Es de entenderse, entonces, que la existencia de un Establecimiento Permanente, en Chile, por una persona no domiciliada ni residente en Chile, implicará la presencia material, física o geográfica del mismo, en cuanto esta primera aproximación genérica del concepto de Establecimiento Permanente expresamente lo requiere de esta forma.

b) Utilizado para la realización permanente o habitual (de un negocio)

Destaca el concepto de Establecimiento Permanente desarrollado por el ejecutivo, al igual que en los Comentarios de Modelo de Convenio de la OCDE, que la mera interrupción circunstancial de la realización de esta actividad no detiene ni descalifica la existencia de un Establecimiento Permanente en Chile, en cuando la nomenclatura propuesta expresamente indica la realización de una actividad de forma “permanente” o a lo menos “habitual”, lo que alanza, por cierto, actividades no estrictamente permanentes o ininterrumpidas, de la misma forma en que, incluso, conceptualizan los académicos internacionales citados en este trabajo.

c) (para la realización de) Todo o parte del negocio

En este concepto de Ejecutivo, de igual forma, se desarrolla un concepto amplio del concepto genérico de Establecimiento Permanente, en cuanto no se requiere que la totalidad de la actividad económica desarrollada por una entidad no domiciliada ni residente en Chile se realice en Chile, sino que bien puede ser el todo o una parte, una fracción de dicha actividad, la que se realice en Chile, y allí, en igual caso, estaremos en presencia

de un Establecimiento Permanente constituido en Chile para todos los efectos legales y tributarios que aquello implica.

d) Utilizado o no en forma exclusiva para este fin

Finalmente, y en línea con todo lo anterior, la existencia de este lugar de negocios, que no requiere permanencia sino que habitualidad, por tanto no exige actividad económica ininterrumpida, y que no implica que toda la actividad económica sea realizada a través de ella, además, indica que no necesariamente debe estar destinada únicamente a estos fines, lo que significa, en la práctica, que la entidad constituida en Chile por una persona domiciliada o residente en el extranjero puede tener, o estar destinada, a múltiples usos, entre ellos, el de servir como Establecimiento Permanente para el desarrollo de un actividad.

Lo anterior es de capital importancia, en cuanto resta, en la práctica, la posibilidad de que simples formalismos jurídicos de constitución eviten que un Establecimiento Permanente constituido en Chile no pudiera ser calificado como tal únicamente por disponer de varios giros o actividades económicas a un mismo tiempo.

B. Párrafo Segundo

El Segundo Párrafo del citado número 12, sin duda, recoge la evolución de jurisprudencia administrativa desarrollada por el SII al día de hoy, consagrada en la Circular N° 57, de fecha 7 de diciembre del año 2017, en la cual, como ya fue destacado, hace primar el fondo sobre la forma en lo que respecta a un Establecimiento Permanente constituido en Chile por una entidad sin domicilio ni residencia en Chile.

Establece el párrafo en comento, en lo relevante, que, se entenderá existir un Establecimiento Permanente por una entidad sin domicilio ni residencia en Chile cuando “...*dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile.*”¹⁹. El hecho de no solo tener, formalmente, facultades expresas para cerrar contratos a nombre y riesgo de la entidad domiciliada o residente en el extranjero, sino que incluso el “desempeñar un rol principal” en la conclusión de dichos negocios, al igual que es expresamente indicado en la Circular N° 57, de fecha 7 de diciembre del año 2017, determina

¹⁹ Lo destacado es nuestro

un criterio de fondo sobre la forma en la actividad económica desarrollada en Chile, lo cual permite al SII un ejercicio casuístico de calificación sobre la entidad constituida en Chile, no exclusivamente determinado sobre las facultades con las que cuente dicho mandatario, sino que adicionalmente sobre las actividades que desarrolla en Chile, pudiendo en definitiva calificarse su grado de participación sobre la conclusión de los negocios.

El análisis de los párrafos primero y segundo de la definición de Establecimiento Permanente desarrollado por el Ejecutivo y propuesto en el Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018, del Proyecto de Ley aquí analizado, revelan la existencia de una herramienta genérica que prioriza la forma sobre el fondo en la constitución de un Establecimiento Permanente en Chile, y a la vez, de forma paralela, de la existencia de una herramienta particular que prioriza el fondo sobre la forma en la constitución de un Establecimiento Permanente en Chile, siendo posible, en definitiva, valerse de ambos criterios a la hora de analizar las circunstancias fácticas que permitan catalogar como Establecimiento Permanente la actividad económica en Chile de un no domiciliado ni residente en Chile.

Finalmente, cabe destacar que el mismo párrafo indica que no se entenderán por Establecimiento Permanente

mandatarios no vinculados a la entidad domiciliada o residente en el extranjero, que realicen actividades de su giro habitual o que realicen actividades específicas ordenadas por el mandante, lo cual, por cierto, es de toda lógica, ya que lo contrario implicaría que cualquier encargo, de cualquier tipo, realizado a por un no domiciliado ni residente en Chile, implicaría para el mandatario constituirse como Establecimiento Permanente del mismo, lo cual escaparía a los objetivos más básicos de lo que es establecer un concepto de Establecimiento Permanente en Chile por entidades no domiciliadas ni residentes en Chile, y haría, en la práctica, imposible prestar servicios de ningún tipo a entidades no domiciliadas ni residentes en Chile.

C. Párrafo Tercero

El Tercer párrafo, y final, del citado número 12, de forma absolutamente criteriosa y responsable con la realidad de país objeto de inversiones, fuente de la renta y no de fuente de capital o inversionista, excluye de forma expresa a aquellas entidades en Chile que realizan “*actividades de organización y puesta en marcha en el país.*”, liberándose de la calificación de Establecimiento Permanente a cualquier entidad que esté realizando dichas actividades, siendo por tanto posible comenzar el desarrollo de una inversión o actividad económica en el país sin la necesidad de por ello activar la institución

del Establecimiento Permanente, hasta llegado el momento en que las actividades de organización y puesta en marcha han terminado.

El concepto de “*actividades de organización y puesta en marcha en el país.*” Se encuentra definido por la Ley de la renta en el N° 9 del artículo 31, indicando con precisión el SII en su Oficio N° 2413 de 20 de noviembre de 2018 que:

“Por su parte, el N° 9 del artículo 31 de la LIR establece, que se pueden deducir de la renta bruta los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.”

Al respecto, abundante es en la jurisprudencia administrativa del SII sobre el alcance que tiene el concepto de “*actividades de organización y puesta en marcha en el país.*” , indicando el SII, en el N° 452 de 20 de febrero 2012, sobre el concepto aquí analizado que:

“Como se instruye en la Circular N°53, de 1978, los gastos de organización y puesta en marcha son aquellos en que es necesario incurrir con motivo del inicio de una actividad empresarial. En ese orden de ideas, este Servicio ha sostenido que el precio pagado por la adquisición de determinados derechos, o por la adquisición de la calidad de parte de un contrato, necesarios para el desarrollo de ciertas operaciones o empresas, son necesarios para el inicio de las actividades del contribuyente, por lo que corresponde aplicar el tratamiento indicado en el artículo 31, N°9, de la LIR”

Lo anterior, es complementado por el mismo Oficio del SII, indicándose al respecto que:

“Adicionalmente, cabe precisar que a juicio de este Servicio, los gastos de organización y puesta en marcha a los que se refiere esta disposición, son aquellos que cumpliendo los requisitos copulativos para su aceptación como tales para los efectos de la LIR, por su naturaleza y monto no corresponde considerarlos como necesarios exclusivamente para producir la renta de un solo ejercicio, razón por la cual puede prorratearse su deducción en el número de ejercicios que señala la norma legal comentada.”

Al igual que en el concepto del proyecto de Ley, los Gastos de Organización y Puesta en marcha alcanzan pagos desarrollados con el desarrollo de un nuevo negocio, indicando al respecto el Oficio N° 2413 de 20 de noviembre de 2018 que:

“En Oficios N°s. 654 de 2006 y 190 de 2011, este Servicio se ha pronunciado en el sentido de que los gastos de organización y puesta en marcha pueden estar constituidos por desembolsos relacionados con el desarrollo de un nuevo negocio.”

De esta forma, es pacífico el concepto de *“actividades de organización y puesta en marcha”*, por lo que no reviste dicho concepto complejidad adicional a la restricción del concepto de Establecimiento Permanente establecido en el párrafo 3 del concepto de Establecimiento Permanente propuesto por el Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366, de fecha 23 de agosto del año 2018.

CONCLUSIONES

Del análisis realizado sobre sobre la jurisprudencia administrativa desarrollada por el SII tanto para los Establecimientos Permanentes constituidos en el extranjero por entidades domiciliadas o residentes en Chile, y especialmente por aquella jurisprudencia administrativa referente a Establecimientos Permanentes constituidos Chile por entidades no domiciliadas ni residentes en Chile, así como por el concepto de Establecimiento Permanente desarrollado por la OCDE en su Modelo de Convenio, y desarrollado conceptualmente en sus Comentarios al Modelo de Convenio, se puede apreciar que, el concepto de Establecimiento Permanente propuesto por el Ejecutivo en su Proyecto de Ley contenido en el Mensaje N° 107-366 de fecha 23 de agosto del año 2018, recoge partes de todos estos elementos de la siguiente forma:

- a) Toma en el Párrafo Primero los elementos esenciales establecidos en el numeral 1° del Artículo 5 del Modelo de Convenio de la OECD, lo que sin duda representa un gran avance en materia legislativa sobre el concepto de Establecimiento Permanente al agregar, dentro de la legislación nacional, un concepto fresco y moderno sobre dicha institución. El hecho de ser esta la definición genérica de Establecimiento Permanente entrega gran seguridad

jurídica y certeza al inversionista extranjero que busca desarrollar actividades económicas en Chile por medio de dicha institución.

- b) El Párrafo Segundo recoge hábilmente los elementos esenciales de fondo sobre forma desarrollados en la Circular N° 57, de fecha 7 de diciembre del año 2017 del SII, lo cual, sin duda, representa otro significativo avance en materia de coherencia interna del sistema tributario Chileno, por cual consagra, ahora a nivel legislativo, el necesario criterio de realidad sobre formalidad del que debe disponer la entidad fiscalizadora para calificar una actividad en Chile como Establecimiento Permanente.

Sin perjuicio de lo anterior, es criticable el hecho de que el concepto propuesto por el Ejecutivo, al igual que ha hecho el SII a través de 50 años de jurisprudencia administrativa, mantenga la artificial distinción conceptual entre Establecimiento Permanente constituido en el extranjero por una entidad domiciliada o residente en Chile y Establecimiento Permanente constituido en Chile por una entidad no domiciliada ni residente en Chile, por cuanto, al tratarse de una misma institución, la de Establecimiento Permanente, no corresponde a criterio jurídico lógico el sostener dicha distinción, y en cambio, ambas hipótesis debieran estar sujetas bajo el mismo concepto, y de esta forma, definitivamente, contarse con un concepto unificado de

Establecimiento Permanente en Chile. Es de esperarse, consecuentemente, que sea durante la discusión legislativa que tendrá lugar durante el presente año, que dicha artificial distinción sea retirada, y en consecuencia, se cuente con una única unificada conceptualización de Establecimiento Permanente.

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE DISPOSICIONES CITADAS

1. Oficio N° 9458 de 23.08.1961
2. Oficio N° 1872 de 22.08.1997
3. Oficio N° 303 de 28.08.1998
4. Oficio N° 2619 de 21.06.1999
5. Oficio N° 2205 de 05.06.2000
6. Oficio N° 4.891 de 09.11.2004
7. Oficio N° 1276 de 18.06.2007
8. Oficio N° 2521 de 27.08.2007
9. Oficio N° 1646 de 8.05.2009
10. Oficio N° 3217 de 02.12.2017
11. Oficio N° 437, de 26.02.2018
12. Oficio N° 1649, de 07.08.2018
13. Circular N° 38 de 10.07.2007
14. Circular N° 57 de 07.12.2017

BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Derecho Tributario. Tomo 2. Ed. Abelardo Perrot. Perú. 2010.

GODOY F., Juan Pablo, Estudios de derecho Internacional Tributario, los convenios de doble imposición, Primera Edición, Bogotá, Ed. LEGIS. 2006.

LOVISOLO, Antonio. El Establecimiento Permanente. En: UCKMAR, Víctor. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo 2. Ed. Temis S.A. Colombia. 2003

SERRANO ANTÓN, Fernando. Fiscalidad Internacional, Segunda Edición, Madrid, Editorial estudios Financieros. 2005.

UCKMAR, VÍCTOR. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL. Tomo 2. Ed. Temis S.A. Colombia. 2003

UCKMAR, Víctor Y C. ALTAMIRANO, Alejandro Y TAVEIRA TORRES, Heleno. Impuestos sobre el Comercio Internacional, Segunda Edición, Buenos Aires, Ed. Marcial Pons. 2008.

VOGEL, KLAUS: “Klaus vogel on Double Taxation conventions”, Third Edition, Munich. Ed. Kluwer Law International. 1999