



“Instrumento Multilateral, implicancias convenio entre Chile y México”

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Parte II

“Establecimiento permanente, en materia de agentes dependientes residente o domiciliado en el extranjero en Chile, y su vinculación con el plan BEPS”

Alumno: Juan Andrés Herrera

Profesor Guía: Víctor Villalón Méndez

Santiago – Chile Marzo 2022

Indices

Resumen Ejecutivo.....	3
Introducción.....	4
Planteamiento del Problema	7
Hipótesis	7
Objetivo General.....	8
Objetivos Específicos	8
Metodología.....	9
Marco teórico.....	9
Marco Normativo.....	23
Desarrollo de información necesaria para la AFE.....	24

Resumen Ejecutivo

El presente informe, tiene por objeto analizar las medidas implementadas por el convenio multilateral firmado por Chile, en materia de agentes dependientes residentes o domiciliados en el extranjero en Chile, y como se ha ido vinculando con las propuestas entregadas por la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos (En adelante OCDE), en sus distintos planes de acciones, principalmente en la acción 7 que tratan los Establecimientos Permanentes (en adelante EP).

Para llevar a cabo el objetivo principal, se analizará el concepto de EP a la luz del convenio multilateral, el plan BEPS a través de su acción 7 y finalmente la normativa local para concluir si existe una consistencia con la propuesta de la OCDE.

Introducción

Atendido a los avances tecnológicos se ha vuelto fundamental el regular las operaciones transfronterizas entre los Estados, para así poder tener certeza de los efectos jurídicos- tributarios a los cuales se ven expuestos las empresas y terceros involucrados al momento de celebrar futuras transacciones.

Lo que ha conducido a determinar la legislación aplicable a los Estados que desarrollen actividades económicas fuera de su territorio jurisdiccional, para disponer si se verán beneficiados en cuanto a garantizar una reducción o nula tributación internacional o de lo contrario sufrir un gravamen pecuniario al tener que efectuar el pago del impuesto en ambos territorios, generando así una doble tributación e impacto global en el desarrollo de la economía.

Dicho lo anterior, es necesario señalar que los países ejercen su potestad tributaria de acuerdo a diferencias factores de conexión, por ejemplo, el domicilio, la fuente y los EP.

Considerando lo expuesto, resulta relevante determinar qué entendemos por un Establecimiento permanente, en un contexto mundial y como se ha vinculado en Chile según la definición entregada por la OCDE mediante el plan BEPS “Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios- Base Erosion and Profit Shifting)”, y sus acciones principalmente en sus numerales 7 y 15.

Considerando que Chile es miembro activo de la OCDE a nivel nacional el EP ha sido un concepto frugal en nuestra jurisdicción, ya que este no contaba con una definición propiamente tal, sino que al contrario tomaba dicho concepto desde un contexto de derecho internacional, siendo mucho más específico desde los tratados internacionales. Situación que ha generado una problemática en cuanto su evolución y vinculación con las normas internacionales que han llevado a Chile al tener que incorporar en nuestra legislación una definición tipo que se encuentra consagrada en la Ley del Impuesto a la Renta 21.210.

Por lo tanto, el conocer de dichas definiciones permitirá a los contribuyentes y a las entidades fiscalizadora tener certeza jurídica de las

normas aplicables al momento de realizar transacciones bajo esta nomenclatura, lo que beneficiaría a combatir la elusión artificiosa que se genera en el país de la fuente, que es quien tiene la potestad de gravar las rentas que se producen en esa jurisdicción, y que desarrolla efectivamente la actividad económica.

Por último, es necesario dar a conocer el proyecto BEPS, que en el año 2015 la OCDE presentó la acción BEPS N° 15 y como resultado se desarrolla el instrumento multilateral (MLI) que busca unificar los criterios de los diferentes convenios bilaterales existentes, la OCDE consideró que tal instrumento es necesario, ya que lograría una eficiente y eficaz implementación de las medidas desarrolladas en el transcurso de BEPS, evitando la necesidad de renegociar individualmente los tratados bilaterales existentes, a la vez que respete la autonomía soberana de cada jurisdicción en asuntos fiscales.

Las recomendaciones están plasmadas en distintos planes de acciones (15), y cada plan de acción hace mención sobre distintas materias. Sin embargo, el plan definitivo y que se considera para este informe, será el plan de acción 15, respecto al convenio multilateral en su artículo 12, que se remite a la materia de Establecimiento Permanente.

Planteamiento del Problema

Considerando lo antes expuesto, se vuelve relevante el conocer cómo ha evolucionado jurisprudencialmente el concepto de Establecimiento permanentes en Chile sus delimitaciones y los elementos que lo constituyen, en cuanto a su vinculación con los agentes dependientes que tengan sus EP domiciliados o residentes en el extranjero en Chile.

Además de las dificultades que ha debido enfrentar la comunidad internacional para regular y fiscalizar los distintos mecanismos elusivos que han utilizado las empresas para reducir su carga impositiva, lo que vulnera los principios de equidad y de neutralidad.

Hipótesis

La presente investigación plantea la siguiente hipótesis: ¿Cuál ha sido la evolución de los Establecimientos permanentes en Chile y como se ha involucrado con las medidas BEPS en relación a los agentes dependientes?

Objetivo General

En este contexto, la presente investigación tiene por objeto analizar la evolución que ha tenido el concepto de Establecimiento Permanente en Chile, y el impacto que genera la acción 7 y acción 15 propuesta por la OCDE.

Objetivos Específicos

En base al objetivo General a continuación se indicarán los siguientes objetivos específicos de la presente investigación:

- i. Realizar una reseña histórica del concepto de Establecimiento Permanente en Chile.
- ii. Analizar la acción 7 y 15 propuesta por la OCDE, respecto de los agentes dependientes.
- iii. Análisis de casos (...)

- iv. El impacto que resulta en los convenios bilaterales la implementación de la acción 7 y 15 en materia de agentes dependientes.

1.5 Metodología

El presente informe, pretende desarrollar este proyecto desde un análisis dogmático, sobre las propuesta y lineamientos emanados del proyecto OCDE, los desafíos que se han tenido que enfrentar en la materia de establecimiento permanente y la elusión artificiosa que se genera por la falta de legislación de esta materia en nuestro País.

Además, se utilizará la metodología inductiva abordando la normativa domestica vigente en Chile y comparándola con las medidas aplicadas por la OCDE y g-20.

Marco teórico

Para comenzar a analizar nuestra problemática debemos establecer los conceptos claves para un mejor entendimiento, comprendiendo que las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que

generan oportunidades para la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, lo que ocasiona una mayor desconfianza a todos los sistemas tributarios internacional al verse perjudicados en sus recaudaciones.

Desde otra perspectiva, también provoca un impacto en el desarrollo económico, y la competencia desleal entre los agentes económicos, ya que genera oportunidades para la movilidad de recursos humanos, servicios y flujos financieros.

Por lo tanto, debemos entender dichos conceptos desde la siguiente perspectiva;

Comenzando con la problemática definición del Establecimiento Permanente a nivel nacional, ya que este no contaba con una definición propiamente tal en la Ley de la Renta, sino hasta el año 1964 que se consagra en la ley 15.564 por primera vez y que dicho concepto solo se limitaba a indicar lo que en nuestra actualidad menciona el numeral 1 del artículo 58 de la Ley sobre impuesto a la Renta señalando ciertas situaciones que lo configuraban, pero este artículo solo se relaciona con el impuesto adicional. Por lo que ante esta escasa normativa se utilizaba el concepto de los convenios suscritos por Chile.

Las Comisiones Unidas que discutieron la Ley 15.564 señalaron:

Debe entenderse por E.P. lo siguiente: Los tratados comerciales bilaterales emplean usualmente, como definición de E.P., *“El lugar fijo de negocios en que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo.”*¹

Esto demuestra que los legisladores se basaron en los tratados internacionales para establecer el concepto de Establecimiento Permanente.

Sin perjuicio de ello, con fecha 24 de febrero del año 2020 se decide incorporar la definición de Establecimiento Permanente en el proyecto Ley 21.210 en su artículo 2 numeral 12 que lo consagra como *“Un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad 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 considera que existe un Establecimiento Permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividad en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales

¹ CUEVAS. Alberto. “Estudios Tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile*-. Departamento de control y gestión y sistemas de información.2015. pp 42.

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 estos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. En consecuencia, 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.

No se considerará que existe Establecimiento Permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.”²

Una vez señalada la definición que se ha establecido en Chile sobre los Establecimiento Permanente, es necesario revisar los comentarios y sugerencias de la OCDE a través de la acción 7 y 15 sobre Agentes dependientes, y la congruencia que debiera existir con el organismo internacional.

² BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Moderniza la Legislación Tributaria Ley 21.210, [En Línea] [Fecha de consulta 4 de octubre del 2021] Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Reseña de la Acción 7 del plan BEPS

Su objetivo: es desarrollar modificaciones en la definición del EP para impedir la elusión artificiosa del estatus de EP en relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de acuerdos de comisionista y de las exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficios.

Acuerdo comisionista: *“Es un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Por lo que, con dicho contrato una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan atribuirse tales ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos que son objeto del intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas*

*obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión)”.*³

Ejemplo:

Elextex vs IRS de los EEUU. Resumen:

- La empresa Elextex (México) facturaba formalmente a clientes en EEUU.
- La empresa “Conductores de Monterrey” Subsidiaria en EEUU (de la Mexicana) era la que generaba el negocio, pero no facturaba, quedándose con los gastos de operación.
- IRS cuestiona la operación, pero para no alterar contabilidades y facturas, asume que la subsidiaria es un EP – agente dependiente de la mexicana, con lo cual ejerce la potestad tributaria sobre una renta determinada a contar de un método de precios de transferencia.

³ PROYECTO DE LA OCDE Y DEL G-20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS. 2015 [En Línea] p.10-11 [Fecha de consulta 7 de octubre 2021] Disponible en file:/AppData/Local/Temp/Rar\$Dla112904.24743/accion%207.pdf

Instrumento Multilateral

El 24 de noviembre de 2016, la OCDE publicó la Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la base y traslado de beneficios, denominado Instrumento Multilateral (MLI), que tiene por objeto modificar los tratados fiscales bilaterales de acuerdo con los cambios de tratados recomendados por el Proyecto BEPS de la OCDE / G20.

El MLI resultó del “Plan BEPS”⁴ Acción 15, un desarrollo de un Instrumento Multilateral para Modificar Tratados Tributarios Bilaterales (octubre de 2015) en el cual participaron más de 100 estados en su diseño y redacción.

Chile, fue uno de los países que participo activamente en la implementación del proyecto, ingresando al congreso nacional⁵ con fecha 8 de abril de 2019 y concretada con votación unánime del Senado con fecha 9 de julio del año

⁴ OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo; de las consultas a la participación. [En Línea] [Fecha de consulta 17 de octubre del 2021] Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

⁵ CAMARA. Mensaje de S.E. Presidente de la República con el que inicia un proyecto de acuerdo que aprueba la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecha en París, Francia, el 24 de noviembre del 2016 [En Línea] [Fecha de consulta 25 de octubre] Disponible en https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=13084&prmBoletin=12547-10.

2020⁶. ,y fue promulgado con fecha 17 de marzo de 2021 en el decreto ley 157.

El proyecto BEPS recomendó varios cambios en el modelo de la OCDE, incluidos cambios en el artículo 5. Pero su Implementación a estos cambios, sería a través de la renegociación de los tratados fiscales bilaterales existentes, siendo ineficiente para los estados que tienen extensas redes de tratados internacionales.

Según la OCDE y el G20, el problema de la erosión de la base demandaba una acción inmediata, la cual sería llevado a cabo a través del MLI.

La MLI no se aplica necesariamente a todos los tratados fiscales de un estado determinado. Se aplica solo a aquellos tratados fiscales para los que ese estado notifica a la OCDE que desea que se cubran. Por lo tanto, el MLI se aplicará a un tratado fiscal en particular solo si ambos estados contratantes notifican a la OCDE que quieren que se aplique el MLI.

Incluso si un estado notifica a la OCDE que desea que un tratado en particular esté sujeto a la MLI (a la que se hace referencia en la MLI como

⁶ CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Oficio N° 15.667. 2020 [En Línea] [Fecha de consulta 2 de noviembre del 2021] Disponible en https://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=12547-10

"Acuerdo Tributario Cubierto"), ese estado puede registrar reservas con respecto a disposiciones particulares de la MLI en virtud del artículo 28.⁷

No se pueden hacer reservas con respecto a una disposición del MLI que implementa un estándar mínimo del Proyecto BEPS (la prevención del abuso de tratados y mejoras en el procedimiento de acuerdo mutuo) a menos que los tratados fiscales del estado ya cumplan el estándar mínimo pertinente.

Estándares mínimos:

En general, la mayoría de las disposiciones del MLI permiten hacer reservas respecto a la aplicación en los artículos de los Acuerdos Tributarios Cubiertos de un estado, partes de los artículos, o a todos sus Convenios Tributarios Cubiertos.

En general, no se pueden realizar reservas respecto de sólo algunos de los tratados fiscales de un estado, excepto en la medida en que los tratados

⁷ OECD. Explanatory Statement to the MLI, 2016 [En Línea] p.3 [Fecha de consulta 12 de noviembre del 2021] Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

fiscales existentes ya contengan disposiciones sobre con el problema en particular.

Cada artículo de la MLI tiene una regla operativa, y existen cuatro tipos diferentes de estas reglas operativas:

1) reglas que se aplican “en lugar de” o reemplazan las disposiciones existentes de un tratado tributario.

2) reglas que “se aplican” o “modifican” las disposiciones existentes de un tratado tributario

3) reglas que se aplican “en ausencia de” disposiciones existentes de un tratado tributario

4) reglas que se aplican “en lugar o en ausencia de” disposiciones existentes de un tratado tributario.

Reseña Acción 15 del Convenio multilateral del artículo 12

El apartado 1, tiene la finalidad de evitar prácticas que buscan eludir la configuración de uno de los supuestos de EP (“EP agente dependiente”), establece que cuando una persona opere en una Jurisdicción Contratante de un Convenio Tributario Cubierto por cuenta de una empresa de la otra Jurisdicción Contratante y concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos que sean rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y dichos contratos se celebren:

1. En nombre de la empresa;
2. Para la transferencia de la propiedad, o del derecho al uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho a uso tenga o;
3. Para la prestación de servicios por esa empresa

Se considerará que dicha empresa tiene un EP en esa Jurisdicción Contratante respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa.⁸

⁸ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 19. [Fecha de consulta 13 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

El apartado 2 señala que lo dispuesto en el apartado 1 no se aplica cuando una persona realice una actividad económica como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso ordinario de esa actividad (“prueba de independencia”). No puede considerarse independiente a una persona que intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada.

El apartado 3 contiene la norma de compatibilidad, es decir, aquella que regula el efecto de las normas del apartado 1 y 2 en caso de incorporarse a un Convenio Tributario Cubierto. En el subapartado a), dispone que el apartado 1 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio Tributario Cubierto que aborden las condiciones en las que se considerará que una empresa tiene un EP agente dependiente y en el subapartado b), señala que el apartado 2 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio Tributario Cubierto que contengan la prueba de independencia que excluye del estatus de EP agente dependiente.

Esta norma no forma parte del estándar mínimo, por lo que el apartado 4 establece que toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar lo dispuesto en el artículo 12 a sus Convenios Tributarios Cubiertos.

El apartado 5 establece que toda Parte que no haya formulado una reserva en los términos del apartado 4, comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios Tributarios Cubiertos contiene la disposición contenida en el subapartado a) del apartado 3.

El apartado 6 establece que toda Parte que no haya formulado una reserva en los términos del apartado 4, comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios Tributarios Cubiertos contiene la disposición contenida en el subapartado b) del apartado 3. Las normas de los apartados 1 y 2 (estatus de EP agente dependiente y prueba de independencia) sólo se aplicarán en reemplazo de las normas de los Convenios Tributarios Cubiertos que ambas Jurisdicciones Contratantes hayan expresamente incluido en la lista correspondiente.⁹

Posición de Chile Frente a las disposiciones del artículo 12 “Agentes dependientes”

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12, apartado 5 de la Convención Multilateral, la República de Chile considera que los Convenios que

⁹ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 19-22. [Fecha de consulta 13 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

contienen la disposición descrita en el Artículo 12, apartado 3 a) (EP agente dependiente) corresponden a los convenios suscritos por Chile con:

Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suiza, Tailandia, Sudáfrica, República Checa y Estados Unidos de América.

En rigor, estos convenios ya contienen el estándar esperado, por lo que no es necesario modificarlos, En cambio, los demás convenios que no fueron mencionados, si se verán modificados.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 12, apartado 6 de la Convención Multilateral, la República de Chile considera que los Convenios que contienen la disposición descrita en el artículo 12, apartado 3 b) (prueba de independencia) son los convenios suscritos por Chile con: Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido Rusia, Suecia, Suiza, Tailandia, Sudáfrica, República Checa y Estados Unidos de América.

En consecuencia, eventualmente la nueva norma sobre prueba de independencia que ofrece la Convención Multilateral sustituirá la norma respectiva de cada Convenio Tributario Cubierto señalado.

Los Convenios Tributarios Cubiertos que no se incluyeron en las listas previamente referidas, se excluyeron de tales listas considerando que ya contienen normas similares a la que ofrece la Convención Multilateral y con la finalidad de conservar dichas normas.

En relación con la atribución de beneficios del artículo 7

El MLI aborda los desafíos relacionados con los establecimientos permanentes solo modificando la definición de establecimiento permanente en los convenios tributarios cubiertos, el MLI no cambia las reglas sobre la atribución de utilidades a los establecimientos permanentes en el artículo 7.¹⁰

Marco Normativo

En el presente apartado se mostrará la normativa relevante que se va a revisar a fin de desarrollar el presente informe.

¹⁰ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 9-. [Fecha de consulta 13 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

- Es fundamental revisar la norma local a través del decreto ley 824 Ley sobre impuesto a la Renta, y los artículos relacionados a Establecimiento Permanente.
- Es relevante revisar el plan de acción 7, implementado por la OCDE
- Decreto 157 donde se encuentra promulgado la convención multilateral, y las disposiciones que Chile ha notificado para aplicar a sus convenios bilaterales.

Desarrollo de información necesaria para la AFE.

Además, a la información anteriormente señalada se revisará:

- Comentarios_OCDE articulo 5 Sobre Establecimiento Permanente
- Revisar jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos (oficios)
- Leer Revistas Tributarias de Estudios Tributarios
- Solicitar información al Servicio de impuestos internos a través de la ley de transparencia, cantidad de establecimientos permanentes constituidos en Chile.

Reseña histórica del concepto de Establecimiento Permanente en Chile.

Para comenzar con nuestro estudio, nos debemos remitir a la historia del concepto del establecimiento permanente en adelante EP, en nuestra legislación, considerando que en los textos elaborados en nuestro país comienzan precisando que no existe una definición, toda vez que la norma tributaria no precisa este concepto.

La noción del EP tiene sus inicios con la Ley 15.564 del año 1964 el cual consagra en su artículo 60 que “ Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa de 30%, en los siguientes casos: 1) Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen.”¹¹ Evidenciando que desde sus inicios no entrega una definición propiamente tal, sino que realiza una enumeración no exhaustiva, ni taxativa de distintas figuras que deberán

¹¹ CUEVAS. Alberto. “Estudios Tributarios”, *Revista de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile*-. Departamento de control y gestión y sistemas de información.2015. pp 40.

estar afectas a dicho impuesto en cuando a las actividades que se desarrollen en un marco de operaciones transfronterizas, originando así una problemática.

Mientras que en el año 1974 se introduce mediante el decreto ley 824 los artículos 38 y 58 N°1 que tienen una redacción idéntica a la norma actual, pero remitiéndose siempre a la forma en que se debe tributar y no así señalando una definición.

Sin perjuicio de ello, con fecha 24 de febrero del año 2020 se decide modificar el concepto del EP en el nuevo proyecto de Ley 21.210 en su artículo 12 numeral 2 que consagra “Un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad 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 considera que existe un Establecimiento Permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividad 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 estos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile.

En consecuencia, 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.

No se considerará que existe Establecimiento Permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.”¹². Modificando en esta instancia aquello que se excluye de un EP , que se asimila al concepto del modelo de la OCDE y en los tratados suscritos por Chile, sin considerar causales de configuración objetiva.

Sin perjuicio de ello, y atendido a la escasa normativa legislativa nuestro país recoge la definición de los convenios suscritos por Chile para evitar la doble tributación internacional, acogiéndose como ya fue mencionado al modelo de la OCDE que define en forma escueta lo que se entiende por EP

¹² BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Moderniza la Legislación Tributaria Ley 21.210, [En Línea] [Fecha de consulta 4 de octubre del 2021] Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

que es aquel “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Definición que es considerada amplia y genera problemáticas en relación de la carga impositiva, a entender a qué es lo que ocurre con aquellas actividades que se efectúan de forma electrónica al establecer un criterio físico, la habitualidad en sus negocios, por lo que es necesario unificar los criterios y limitar los alcances y definiciones para poder así evitar problemas de futuros.

Para finalizar, atendido a los múltiples cambios en nuestra legislación este concepto estará afecto a eventuales modificaciones atendido a que deberá adaptarse a los cambios económicos y tecnológicos. Por tanto, esclarecer el significado de los EP resulta relevante para poder determinar las normas aplicables a dichas operaciones.

ii. análisis la acción 7 y 15 propuesta por la OCDE, respecto de los agentes dependientes.

Respecto al artículo 7 del Modelo de la OCDE, las ganancias de una empresa de un estado contratante no están sujetas a impuestos en el otro estado contratante a menos que la empresa lleve a cabo negocios a través de un EP en ese otro estado.

Si una empresa de un estado realiza negocios a través de un EP en el estado de origen, los beneficios atribuibles al EP se encontrarán sujetos a imposición por el estado de origen de conformidad con el artículo 7 del Modelo de la OCDE.¹³

La configuración de un EP en el estado de origen es claramente la condición más importante que debe cumplirse para determinar que el estado de origen tenga la potestad de gravar los beneficios comerciales.

Una regla básica del artículo 5 del Modelo de la OCDE de que un EP es un lugar fijo de negocios a través del cual se desarrollan parte o todo el negocio de una empresa. Pero también existe una regla complementaria en el artículo 5 del Modelo de la OCDE que considera que una empresa tiene

¹³ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 7-16-. [Fecha de consulta 17 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

un EP si tiene una persona en el estado fuente que habitualmente concluya contratos en su nombre o que habitualmente desempeña el papel principal de la empresa y Adicionalmente, que lleva a cabo la celebración de contratos que se celebran de forma rutinaria sin modificaciones sustanciales por parte de la empresa (**agente dependiente**).

Esta disposición puede haber sido creada originalmente como una regla “**anti-elusión**” para evitar que los contribuyentes planificaran evadir el lugar fijo que menciona la regla inicial, aunque la OCDE reconoció desde un principio que la parte de un lugar fijo de negocios no era la definición más apropiada para todos los tipos de negocios, esto debido a los avances tecnológicos, e incluso la posibilidad digital que ha permitido a las empresas desarrollar sus actividades sin requerir necesariamente de un lugar fijo.

Por lo tanto, un umbral fijo de lugar de negocios es claramente inapropiado o inadecuado para ciertos tipos de negocios, como servicios personales y actividades digitales. Muchas empresas de servicios pueden desarrollarse perfectamente en una jurisdicción sin la necesidad de tener un lugar fijo de negocios.

La OCDE ha reconocido que se pueden utilizar diferentes parámetros de umbral para diferentes tipos de negocios. Un umbral de lugar fijo de negocios sigue siendo inapropiado para muchas empresas que involucran capital humano, ya que los servicios a menudo se brindan por períodos cortos en varios lugares dentro de una jurisdicción.

Es por ello que estableció este segundo umbral de agente dependiente es notablemente diferente del umbral fijo del lugar de trabajo, mientras que este último se centra en un lugar (geográfico), y el primero se centra en la naturaleza de las actividades que realizan los agentes dependientes de la empresa.

Ventaja de contar con umbrales

La ventaja principal de contar con ciertos umbrales que propone la OCDE, es otorgar certeza jurídica a los contribuyentes y a las entidades fiscalizadoras, así como también permite a las entidades fiscalizadoras reconocer a los no residentes que cumplan ciertos umbrales poder fiscalizarlos y determinar las rentas imponibles por las actividades que desarrollen.

Por último, una gran ventaja de contar con ciertos umbrales, permite a las empresas organizarse de acuerdo a su estructura financiera, pudiendo contemplar los gastos administrativos que implica establecerse en otra jurisdicción (declaraciones anuales, contabilidad, etc.).

Desventajas de contar con umbrales

Una desventaja significativa de fijar umbrales como lugar fijo de negocios, agentes dependientes, o actividades auxiliares o preparatorios, implica que el estado de origen renuncia o se limita a su derecho de gravar en la medida en que los no residentes obtienen beneficios comerciales en ese estado que no están sujetos a impuestos debido al umbral. Lo que se traduce a una menor recaudación y competencia para los empresarios nacionales.

Otra desventaja de establecer como requisito un umbral, tiene el efecto de inducir algún comportamiento de evitación, ya que los contribuyentes perfectamente podrían evitar los impuestos del estado de origen no superando el requisito de umbral.¹⁴

¹⁴ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 15-17-. [Fecha de consulta 17 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

Instrumento multilateral acción 15

El artículo 12 del MLI trata de la evasión artificial del estatus de EP a través de comisarios y arreglos similares. El Artículo 12 del MLI establece que se considera que una empresa tiene un EP en un estado si una persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el papel principal que lleva a la celebración de contratos que se celebran habitualmente sin material modificación por parte de la empresa.¹⁵ Los contratos relevantes son contratos a nombre de la empresa o contratos que se relacionan con la transferencia de propiedad de bienes propiedad de la empresa, la concesión del derecho de uso de la propiedad que la empresa tiene derecho utilizar o la prestación de servicios por parte de la empresa. La regla de EP considerada se aplica con respecto a todas las actividades que la persona realiza en nombre de la empresa (no solo las actividades para celebrar o negociar contratos). La regla del EP no aplica si las actividades de la persona que actúa en nombre de la empresa se limitan a actividades preparatorias o auxiliares.

¹⁵ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 19-. [Fecha de consulta 17 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

Vínculo con la acción 5 del modelo de la OCDE

El artículo 12 del MLI tiene como objetivo implementar la extensión del artículo 5 del Modelo de la OCDE a los agentes dependientes que no celebran contratos que sean vinculantes para la empresa, pero que desempeñen el papel principal en la negociación de contratos que sean concluido de forma rutinaria por la empresa sin modificaciones sustanciales. Por lo tanto, el artículo 12 del MLI se aplicará al comisario acuerdos bajo los cuales el comisionado celebra contratos que no son legalmente vinculantes para la empresa pero que son para la transferencia de propiedad o el derecho de uso de propiedad de la empresa, o que la empresa tiene derecho a usar, o para la prestación de servicios por parte de la empresa.

Un ejemplo típico de comisario, donde el comisario celebra contratos para la venta de bienes propiedad de la empresa para la que trabaja el comisionado o para la prestación de servicios por dicha empresa. Sin embargo, de acuerdo con el derecho interno de la mayoría de los países de

derecho civil, estos contratos generalmente no son vinculantes para la empresa.

El artículo 12 del MLI se conecta con el artículo 5 del Modelo de la OCDE, ya que más allá de los acuerdos de comisionados para cubrir situaciones en las que los agentes dependientes no celebran habitualmente contratos, sino que habitualmente desempeñan el rol principal en la celebración rutinaria de contratos por parte de la empresa sin modificaciones sustanciales. Por tanto, donde los agentes dependientes encuentran potenciales clientes que permita negociar los elementos principales de los contratos entre la empresa y esos clientes, se considerará que la empresa tiene un EP en el estado en el que los agentes desarrollan sus actividades.

Excepción al agente dependiente artículo 12 N°1 MLI

El artículo 12 (2) del MLI establece lo siguiente *“Las disposiciones del apartado 1 no resultarán aplicables cuando la persona que intervenga en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa de la otra Jurisdicción contratante realice una actividad económica en la Jurisdicción mencionada en primer lugar como agente independiente e intervenga por la*

empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada, esa persona no será considerada un agente independiente conforme a los términos de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas”¹⁶

El artículo 15 del MLI, ha señalado los parámetros para definir qué se debe entender cuando una persona tiene estrecho vínculo con una empresa, y que resulta relevante para definir si se configuran los propósitos del artículo 12 (2) del MLI.

1. Si la persona posee, directa o indirectamente, más del 50% del interés efectivo en la empresa.
2. Si la empresa posee, directa o indirectamente, más del 50% del interés beneficiario de la persona.
3. Si la persona o la empresa, posee directa o indirectamente más del 50% del voto total y el valor de las acciones o el interés accionario beneficioso en la empresa.

¹⁶ Convención multilateral para aplicar las medidas de relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 2016. [En Línea] pp 20-. [Fecha de consulta 18 de noviembre de 2021] Disponible en : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

4. Una persona está estrechamente relacionada con una empresa si, sobre la base de todos los hechos relevantes y circunstancias la persona controla la empresa, la empresa controla a la persona, o tanto la empresa como la persona están controladas por las mismas personas o empresas.

Jurisprudencia en materia de Establecimiento Permanente

Si bien Chile es miembro de la OCDE desde 2010 y a la fecha mantiene 33 convenios vigentes destinados a evitar la doble imposición, la discusión sobre la aplicación del artículo 2 N°12 LIR, artículo 5 CDI ha sido bastante escaso jurisprudencialmente.

A continuación, *“se analizará un caso en donde se cuestionó si hubo o no EP por una empresa española, que constituyó una empresa en Chile para efecto de aperturar una cuenta bancaria y remesar los fondos por los contratos celebrados entre la empresa Española y las municipalidades Chilenas”*.¹⁷

Antecedentes del reclamante ante la dirección Regional de Valparaíso

¹⁷ FAÚNDEZ. Antonio. Revista Chile de Derecho y Tecnología. “ El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. 2018. Volumen 7. pp 162-163

El reclamante señala que la Sociedad Pirotecnia Igual Chile S.A. es una sociedad chilena dedicada al rubro de fabricación, comercialización importación y exportación de toda clase de artículos pirotécnicos, actividad que presta principalmente en Chile, se encuentra constituida en Chile y sus accionistas principales es la sociedad Pirotecnia Igual S.A. y Mario Igual, ambos nacionales de la República de España. Esta actividad fue ejercida en el pasado por Pirotecnia Igual S.A. España, lo que fue cambiado por una estrategia del negocio, del mercado y la administración, sin embargo, hasta el día de hoy, persisten contratos de la española en Chile, con algunas municipalidades en nuestro país.¹⁸ Por un tema de simplicidad, los pagos que se realizan a la española, se realizan a través de la cuenta corriente de la empresa chilena para evitar que los trámites sean engorrosos, ya que para un organismo público, como es una municipalidad, es más fácil que una persona en Chile reciba materialmente los dineros y se haga cargo del pago al extranjero. Señala que sin embargo, estos pagos que recibió Pirotecnia Igual Chile S.A. en representación de la empresa española, al ser transferidos a España no tuvieron una connotación de reparto de utilidades, no se retuvo el impuesto adicional del 35%, porque estas remesas no eran

¹⁸ FAÚNDEZ. Antonio. Revista Chile de Derecho y Tecnología. “El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. 2018. Volumen 7. pp 162-163

una distribución de utilidades sino una forma de simplificar el pago que realizaba una Municipalidad a la empresa española, quien era la contraparte de los contratos que celebraba las distintas municipalidades. Señala que los dineros transferidos correspondían a las utilidades que se generaron por los contratos celebrados por Pirotecnia Igual S.A. España y no por los contratos celebrados por la sociedad chilena y que la relación entre Pirotecnia Igual Chile S.A. y Sociedad Pirotecnia S.A. España, en cuanto a las transferencias de dinero sólo tenía una connotación bancaria, no atribuibles a remesas de utilidades.

Por otro lado, también se efectúan pagos que ha realizado Pirotecnia Igual Chile S.A. a la empresa española, en virtud de adquisición de material y servicios, como material pirotécnico, material eléctrico, soporte técnico de instalación y realización; arriendo de equipos y polvorín, entre otros. Las transferencias, se realizan en pago a las deudas que la empresa chilena tiene con la española, por las ventas y servicios que esta última ha prestado a la chilena. En este caso las transferencias bancarias son también traspasos de cuenta corriente cuyo origen obedecen a conceptos distintos al de utilidades, por lo que no se verifica el impuesto adicional.-

En conclusión, señala, no existe un reparto de utilidades y un gravamen aparejado, según lo indican las Liquidaciones, ya que los dineros obtenidos

por Pirotecnia Igual Chile S.A. han tributado en el país y no han sido repartidas utilidades aún a sus accionistas, por lo que no se ha devengado el impuesto adicional correspondiente.

Luego, alega que Pirotecnia Igual S.A. es una sociedad anónima, que fue constituida en España, cuyo objeto social es la fabricación, comercialización importación y exportación de toda clase de artículos pirotécnicos, actividad que presta preferentemente en España, Brasil, Asia y otros países, incluyendo Chile. De lo anterior se deduce que los montos transferidos a España han sido exclusivamente por la actividad que ha realizado Pirotecnia Igual S.A. España en forma directa en nuestro país y no se trata de la actividad que ha desempeñado la empresa chilena. De hecho, Pirotecnia Igual S.A. NIF N° A08623928, es adjudicataria de varios contratos con distintas Municipalidades de nuestro país, actuó y actúa aún en Chile representada por el abogado Jaime Figueroa Kahn, Rut 5.357.781-4, donde se confieren amplios poderes, sin ninguna limitación de facultades, para ejercerla habitualmente en Chile y contratar a nombre de la sociedad, según mandato, celebrado por Escritura Pública de fecha 17.12.2004.

Que por diversas exigencias normativas, en especial Chilecompras, la sociedad debió dar aviso de inicio de actividades en el SII de Valparaíso, obteniendo el Rut N° 59.072.120-4; fijando domicilio en Chile, en Av.

Valparaíso N° 1178, y ha timbrado documentación tributaria y presentado declaraciones de impuesto, ha participado en Chile en diversas licitaciones públicas convocadas por la municipalidades de Viña del Mar, Valparaíso y Con Cón, adjudicándose las y obligándose directamente a suministrar, proveer de material pirotécnico y ejecutar los espectáculos de fuegos de artificio.

Alega que la sociedad Pirotecnia Igual S.A. (España), no es sujeto de impuesto conforme a los artículos 58 y siguientes, pues se acogió a los Convenios Internacionales suscritos por Chile, principalmente el Tratado para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España vigente a contar del 1 de enero de 2005 y que su actuar en forma directa en Chile, en los contratos con las Municipalidades, ha sido reconocido en forma expresa por el SII en actuaciones fiscalizadoras anteriores. Ha actuado en nuestro país como "Beneficio Empresarial", al prestar los servicios en forma directa, de acuerdo a lo regulado por los artículos 5 y 7 del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España.

Que la empresa española haya tenido que obtener Rut, fue sólo por una exigencia administrativa para las empresas participantes en los procesos de licitación, que no implementó suficientemente la situación de las empresas

extranjeras en Chilecompras, debiendo éstas proceder a la obtención de RUT para estos efectos.

El representante sólo estaba facultado para realizar gestiones tales como postular a las licitaciones, entregar la información necesaria que requería cada municipalidad, recibir los cheques de pago, entre otros, lo que se traduce en meros actos de gestión o administrativos. El Sr. Figueroa no tuvo una participación, en los hechos, activa para el ejercicio de los negocios de la empresa, no es el responsable por la ejecución, como tampoco de las normas de seguridad en la importación, traslado al polvorín, almacenamiento en el polvorín, traslado desde el polvorín al recinto donde se efectuaba el espectáculo, como tampoco de su ejecución.

Resumen actividades:

- Se trata de una empresa con domicilio y actividad en España.
- Los servicios que ha prestado en Chile, tienen una duración que oscila entre 2 o 3 días, no existiendo permanencia de técnicos, profesionales ni de los propietarios en Chile por más de dichos períodos.
- **El representante en Chile, es un profesional abogado que solo tiene facultades para firmar y obtener información sobre propuestas o licitaciones públicas a las que puede postular la sociedad en Chile.**

- La contratación se ha efectuado a través de la empresa española, según se puede corroborar en todos los instrumentos firmados.
- Todos los clientes a los cuales les ha prestado servicios son Municipalidad de Chile, las cuales tienen todo un procedimiento para adjudicar dichas licitaciones.
- No existe una oficina de propiedad o que haya tomado en arriendo Pirotecnia Igual en Chile, puesto que el domicilio que figura en el Sil y donde fue notificada, corresponde a la oficina o estudio jurídico del Sr. Figueroa Kahn, profesional a quien la sociedad española le ha otorgado el poder para representarla en la tramitación administrativa de los servicios.
- Los ejecutivos de la empresa son los responsables frente a terceros de cualquier perjuicio que genere el espectáculo. Se comprende en este ámbito, tanto la relación contractual como la responsabilidad extracontractual.
- El Sr. Figueroa no participa en la preparación ni en la ejecución de dichos espectáculos.
- Pirotecnia no tiene personal chileno ni extranjero contratado en Chile. Todo el personal que participa en la planificación y ejecución del espectáculo es extranjero.

Resolución de la dirección Regional.

La prueba acompañada por el reclamante, no acredita en forma fehaciente que las remesa enviadas por Pirotecnia Igual Chile S.A. a Pirotecnia Igual S.A. España, sean por concepto de pagos por prestaciones de Servicios de espectáculos pirotécnicos efectuados directamente por ésta última, ya que si bien se acompañaron algunos de los contratos suscritos por Pirotecnia España y diversas municipalidades del país, además de facturas, declaraciones de testigos e informes periciales, que respaldarían la alegación del reclamante en el sentido que los contratos por prestaciones de servicios de espectáculo pirotécnico, se efectuaron directamente con la empresa española, no se ha demostrado que las remesas liquidadas sean producto de dichos contratos ya que no se ha acreditado el pago de los mismos, con la orden o documentos de pago correspondiente, es decir, existe un contrato, una facturación, y una remesa, pero la vinculación de los primeros con la última no aparece probado, por lo que sólo se tiene que existieron remesas desde Pirotecnia Igual Chile S.A. a Pirotecnia Igual S.A. España, las que conforme al artículo 60 de la Ley de Impuesto a la Renta, se encuentran gravadas con Impuesto adicional, el que debía ser retenido por la sociedad remesadora, conforme al artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es Pirotecnia Igual Chile S.A., considerando además que la ley

habla lisa y llanamente de “remesar”, denominación que se ha entendido como enviar, cantidades al exterior, en este caso afectas al Impuesto Adicional.¹⁹

SE RESUELVE:

NO HA LUGAR A LA RECLAMACIÓN

interpuesta por don JORGE ANTONIO CAYUMAN BUSTOS.

Sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso.

Párrafo Quinto:

“Que, en efecto, según se razona en el fallo impugnado, en el caso sub lite concurren todos los elementos necesarios para determinar la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad reclamante en Chile, según la definición que de él proporciona el artículo 5° del referido convenio, esto es, la existencia de una empresa–Pirotecnia Igual S.A.- que desarrolla parte de su actividad en “un lugar fijo de negocios”, elementos todos cuya concurrencia analiza pormenorizadamente la sentencia apelada en sus considerandos 1° y 6° a 12°”²⁰

¹⁹ Rol N° 24.611-2014, Excma. Corte Suprema, 07 de enero de 2016.

²⁰ VLEX. Pirotecnia Igual Chile S.A. 2015 [En Línea] [Fecha de consulta 2 de diciembre de 2021] Disponible en : <https://vlex.cl/vid/582098058>

Sentencia de la Corte Suprema de Valparaíso.

Párrafo Primero:

Agrega que los hechos que se han dado por establecidos no permiten asentar la presencia de un establecimiento permanente, ya que con el abogado Jaime Figueroa sólo existe un mandato; no hay una oficina, sucursal o fábrica y que la dirección señalada por el fallo de primer grado corresponde a la oficina del abogado; el polvorín no es de propiedad de la empresa y se trata del cumplimiento de una exigencia legal, refiriendo que los explosivos no están acopiados permanentemente; y que la obtención de Rut e inicio de actividades es una simple ficción, en circunstancias que el establecimiento debe ser físico o material, además de haberse obtenido para poder acceder al portal “chilecompras”. Adicionalmente, no se ha acreditado cómo se han ejercido las actividades que permiten concluir que se ha celebrado contratos dentro de los rangos de tiempo establecidos en la norma citada.²¹

Párrafo Tercero

²¹ Considerando undécimo, rol N° 2723-2014-INA, Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Para dar solución al conflicto aquí planteado, se hace necesario dejar constancia de los hechos asentados en la causa, y que pueden enunciarse como sigue:

1.- La reclamante es una empresa constituida en España, que desarrolla el negocio de fabricación, comercialización, importación y explotación de toda clase de artículos pirotécnicos;

2.- La reclamante ha dispuesto de un local u oficina a través de la cual ha desarrollado sus actividades empresariales, en calle Errázuriz 1178, oficina 92 de Valparaíso;

3.- El lugar antes indicado es individualizado como domicilio de la sociedad en los contratos de suministro y de alianza estratégica;

4.- La reclamante hizo uso de un polvorín de acopio y almacenamiento de material explosivo;

5.- La actividad de la empresa ha sido continua desde 2004, y la prestación se efectúa con ocasión de las festividades de año nuevo;

6.- La reclamante ha operado en Chile prestando servicios de suministro, provisión de material pirotécnico y ejecución de espectáculos de fuegos artificiales a las municipalidades de Viña del Mar, Valparaíso y Con Con durante los años 2008, 2009 y 2010;

7.- El mandatario Sr. Figueroa cuenta con autoridad para cerrar negocios

8.- La reclamante dio aviso de inicio de actividades, informó un domicilio en el país, obtuvo Rut y timbraje de documentación tributaria.

Párrafo Quinto

Que, debe preceder a la adecuada inteligencia del precepto antes transcrito, el entendimiento de los fines del Convenio aludido. En ese aspecto, cabe consignar que los objetivos fundamentales de los tratados internacionales sobre doble tributación no sólo son su eliminación y la prevención de la evasión y elusión tributaria, sino que también promover el desarrollo económico, facilitar el comercio, tender a la movilidad internacional de los capitales y otorgar estabilidad. En este último aspecto, el tratado tributario asegura que el ambiente en el cual el contribuyente ha decidido entrar, permanezca estable, y que no le afectarán determinadas cargas de cumplimiento. En caso de países como el nuestro, la estabilidad de la carga tributaria y otras obligaciones conexas de los inversionistas extranjeros, son una de las principales motivaciones para la decisión de la inversión, puesto que al inversionista no le interesa cuan alta pueda ser la tributación, sino que ésta sea estable y tenga un claro límite.

A este objetivo del tratado debe adicionarse que las reglas de interpretación aplicables a este Convenio no son aquellas contenidas en el derecho interno, sino que, por ser un tratado internacional, es gobernado por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Así, puede identificarse una regla básica hermenéutica en el artículo 31 de dicha convención, que dispone que un tratado debe ser interpretado de buena fe de acuerdo con el significado ordinario dado a los términos del tratado en su contexto a la luz de su objeto y propósito. Esto es, la interpretación debe comenzar fundamentalmente con el significado natural de las palabras en el texto, expresadas en el contexto en que éstas ocurren.

Párrafo Sexto

Que, resultan claros los parámetros básicos de interpretación del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, es decir, acudir al significado natural de las palabras, sin perder de vista el propósito del instrumento. En ese contexto, la expresión “establecimiento permanente”, conforme con la acepción que se extrae del Diccionario de la Real Academia de cada uno de los vocablos que la componen, puede definirse como un “local de

*comercio que está en algún sitio durante cierto tiempo”. Ahora bien, teniendo presente que es un hecho de la causa que la reclamante ha dispuesto de un local u oficina a través de la cual ha desarrollado sus actividades empresariales en calle Errázuriz 1178, oficina 92 de Valparaíso, lugar individualizado como domicilio de la sociedad en los contratos de suministro y de alianza estratégica, **puede concluirse que cuenta con un sitio en territorio nacional para prestar sus servicios.***

Sin embargo, el concepto de permanencia que requiere el artículo 5 del Convenio para efectos de gravar con impuesto a la renta las operaciones efectuadas por la reclamante, no puede extraerse de los hechos de la causa. En efecto, si bien se ha establecido una actividad continua desde 2004, se ha asentado también que su actividad básica se desarrolla con ocasión de las festividades de año nuevo, sin que se haya fijado un rango de tiempo para su ejecución. Así, no hay elementos establecidos en el proceso que permitan calificar la actividad de la empresa reclamante como una de carácter permanente, ya que pugna con el concepto la mera realización de actividades de fuegos de artificio en una sola ocasión y durante la celebración del año nuevo, más aún teniendo en cuenta los parámetros temporales dados por el Convenio para este fin, que incluyen la

prestación de servicios por parte de una empresa durante un período que en total excede de 183 días.

Párrafo Séptimo

*Séptimo: Que la conclusión a que arribaron los jueces del grado, en cuanto a que la reclamante ha operado en Chile a través de un establecimiento permanente, se ha sustentado en presupuestos fácticos que son insuficientes al efecto, deviniendo en un error de derecho. **Dicho yerro se revela en la falsa aplicación de lo prevenido por el artículo 5 del Convenio a las actividades realizadas por la reclamante, entendiendo que ha funcionado como un establecimiento permanente, en circunstancias que no es así. Tal error trae consigo la falta de aplicación del artículo 7 del mismo Convenio, precepto que es el correcto a utilizar en este caso, dado que es preciso concluir que, no siendo las actividades de la contribuyente ejercidas a través de un establecimiento permanente, se trata de un beneficio empresarial, y por ello tributa en el Estado contratante al que pertenece la empresa, esto es, en España. El mencionado error de derecho incide en el impuesto de primera categoría contemplado en las liquidaciones, desde que no resultaba procedente cobrar a la reclamante dicho tributo por cuanto el Convenio para evitar la doble tributación,***

*conforme con lo prevenido por su artículo 3 letra b), se aplica, en Chile, sobre los impuestos a la renta.*²²

Conclusión del caso

En atención a lo expuesto, a nuestro criterio se concuerda con la sentencia de la Dirección Regional y la Corte de Apelaciones, aludiendo a que el contribuyente Pirotecnia S.A de España sostiene un Establecimiento Permanente en Chile, de acuerdo con los antecedentes proporcionados. Pudiendo establecer que, en las 3 etapas de reclamación, se ausento un factor primordial que hoy consagra la acción 7 y el MLI, que le hubiese dado valor al argumento de la entidad fiscalizadora, que es la facultad con la que contaba el mandatario para celebrar contratos por cuenta de una empresa, aun cuando el abogado hubiese actuado de forma independiente, habría calificado por las normas de relación que establece el artículo 15 del MLI.

No obstante, la Corte Suprema en su tercera etapa, concluye negando la existencia de un Establecimiento Permanente, sin considerar el factor principal de la “capacidad” que tenía el abogado para cerrar y adjudicar contratos, e incluso cobrar los honorarios y remesarlos a la matriz,

²² Pirotecnia Igual SA con Servicio de Impuestos Internos, Corte Suprema, rol 2245-2013.

limitándose así a la temporalidad y fijeza que es concordante con lo establecido en el convenio con España, pero descartando los comentarios de la OCDE respecto de las facultades que tiene el mandatario en otro estado contratante, y en cuanto a la periodicidad en que se lleva a cabo el negocio, hay que considerar que la regla de los 183 días dependerá de la intención en que se llevará a cabo el negocio, es decir, si se tiene el ánimo de llevar a cabo el negocio a través de un lugar fijo durante un tiempo prolongado menor a 183 días, puede perfectamente configurar un EP.

Por lo tanto, podemos vincular el ánimo e intención de llevar a cabo el negocio, con la sola existencia de la oficina y las gestiones del Sr Figueroa, ya que en ningún momento se menciona la limitación a tales “contratos por un determinado tiempo”.

Finalmente, debemos considerar uno de los principios básicos que menciona el MLI, es que se debe considerar “*el lugar efectivo donde se desarrolla la actividad, o donde se produce el valor agregado para generar la renta*”. Dicho esto, es correcto concluir que Pirotecnica S.A España, tiene un Establecimiento Permanente en Chile, el cual debe tributar con tasa de retención del 35% en virtud del artículo 60 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conclusión

En definitiva, este trabajo entrega al lector una breve historia de lo que se conoce como Establecimiento permanente desde un ámbito nacional, evidenciando así desde sus inicios una escasa normativa legal en nuestro país, por lo que se ha debido recoger dicho concepto desde la legislación del derecho internacional en relación con los tratados que evitan la doble tributación internacional.

Por lo que, debido a la problemática se han debido ajustar las actividades comerciales- tributarias a la definición que entrega el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual a nuestro criterio seguirá sufriendo modificaciones a medida que evolucione la tecnología y se planteen nuevos desafíos para llevar a cabo nuevas transacciones, que seguirán generando disconformidades económicas a nivel internacional, ya que se ocasionaran erosiones a la base imponible, trasladando así los beneficios, o desconociendo tal concepto ,situaciones que se ejemplifica en casos ya planteados en donde por parte de nuestro Tribunales se ha negado la existencia de los Establecimiento permanentes, lo que acarrea como

resultado a que las grandes empresas efectúen planificaciones en sus negocios para poder obtener una baja o nula imposición.

Por lo que, para poder acotar los problemas planteados, la OCDE presento la acción BEPS N 15, desarrollando así un instrumento multilateral, buscando la unificación de criterios y estableciendo ciertos umbrales para su aplicación, evitando así la practica para eludir la configuración de los supuestos de los Establecimientos Permanentes. Esta implementación en nuestro ordenamiento jurídico buscara brindar una asistencia fundamental para resolver las problemáticas generadas por Beps, sin perjuicio del derecho que se tiene a poder realizar las reservas pertinentes a las disposiciones que entrega el MLI.

Por lo tanto, podemos concluir que hubiese sido una buena normativa la obligatoriedad de actualizar los convenios vigentes que se mantienen, para poder vincularlos a este instrumento Multilateral, ya que de acuerdo con la posición que tiene Chile respecto a la aplicabilidad del artículo 12 del MLI, solo menciona aquellos países que contiene la cláusula incorporada en el convenio bilateral, lo que solo implicaría la modificación de los demás tratados.

En consecuencia, a nivel internacional es indispensable la participación de los demás países en implementación, suscripción y ratificación del MLI , estableciendo las disposiciones que existen para combatir Beps.