

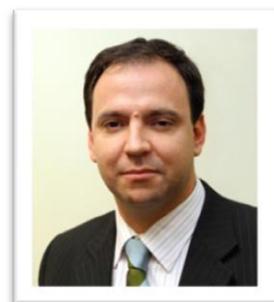
RELACIÓN ENTRE LOS CONCEPTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI Y DE LA LEGISLACIÓN CHILENA SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



Alberto Cuevas Ozimica

Magister en Planificación y Gestión Tributaria,
Abogado,
Profesor Magister en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

En el sistema chileno la existencia de un EP de acuerdo a un convenio para evitar la DTI, no significa que necesariamente exista uno conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta. El concepto de EP de acuerdo a dichos convenios se usa con la finalidad de asignar derechos de imposición a los Estados Contratantes, mientras que el de la legislación doméstica determina la forma en que se gravan las rentas de fuente chilena de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país que tengan en Chile cualquier clase de EP. Determinada la existencia de un EP de acuerdo al convenio respectivo, en principio, la renta se gravará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación. Si el contribuyente quiere invocar los derechos que le confieren los convenios para deducir gastos, debe acogerse a lo dispuesto por el artículo 58 N°1, de la LIR, y a las demás disposiciones de la legislación doméstica relativas a la tributación de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que tengan en el país cualquiera clase de EP.

1.- INTRODUCCIÓN

El presente artículo es el último de una serie de tres en los cuales nos hemos referido al concepto de establecimiento permanente (EP) desde los siguientes puntos de vista:

- a) En la legislación chilena sobre el impuesto a la renta (artículo publicado en el N°1 de esta Revista);
- b) En los convenios para evitar la DTI que Chile ha suscrito (artículo publicado en el N°2 de la misma), y
- c) Relación entre los conceptos de EP analizados en los dos artículos precedentes (EP local y de convenios).

Los elementos a considerar en esta última relación, podrían extenderse desde el concepto propiamente tal, es decir, si nos referimos a lo mismo cuando hablamos de EP de acuerdo a la legislación doméstica y a los convenios, hasta los efectos de la existencia de un EP en uno u otro ámbito, pasando por aspectos tales como la obligatoriedad o no de llevar registros contables, efectuar declaraciones de impuestos, aplicación del principio de fuerza de atracción, efectos de la existencia de un EP para los efectos del Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Asimismo, sin perjuicio de que pueden analizarse los efectos de la existencia de un EP más allá del ámbito del impuesto a la renta, nuestro análisis se centrará en este tributo.

Para ello, nos basaremos principalmente en las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de los convenios para evitar la doble tributación internacional (DTI) que Chile ha suscrito conforme al Modelo de la OCDE y en la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia.

En definitiva, trataremos de resolver las siguientes preguntas:

¿En el ordenamiento jurídico chileno sobre el impuesto a la renta el concepto de EP de la legislación doméstica es igual al que se utiliza para los efectos de los convenios para evitar la DTI?.

¿Cuáles son los efectos de la existencia de un EP para la legislación doméstica sobre el impuesto a la renta en Chile y para los convenios para evitar la DTI?.

2.- EL CONCEPTO DE EP DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR) Y SUS EFECTOS

Como tuvimos oportunidad de comentar en nuestro primer artículo aparecido en el N°1 de esta Revista, la LIR no contiene una definición de EP, sin perjuicio de lo cual, se refiere a él en varias disposiciones. Concluíamos en dicho artículo que la expresión “EP” había sido incorporada a la legislación chilena del impuesto a la renta en la reforma tributaria de 1964, en cuya tramitación legislativa se reconocía que se refería al concepto que en esa época recogían los tratados internacionales sobre la materia, dando cuenta de que se trataba de un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa llevaba a cabo el todo o parte de sus actividades, agregando que debía tratarse de actividades de carácter remunerativo, lo que podía entenderse como susceptibles de generar o producir rentas para la empresa. En la jurisprudencia administrativa analizada en esa oportunidad, se pudo apreciar que, sin referencia al carácter remunerativo o productivo del EP, se reconocían los demás elementos de la definición comentada, haciendo algunas precisiones sobre ciertos casos o formas particulares de EP, como por ejemplo las representaciones y agencias.

Sin embargo, en cuanto importa para los efectos de este análisis, el artículo 58 N°1, de la LIR, en general, establece la forma en que las personas sin domicilio ni residencia en Chile, se afectarán con el Impuesto Adicional a la Renta por sus rentas de fuente chilena cuando tengan en Chile cualquiera clase de EP, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

En términos simples, el sistema consiste en que el EP, en virtud de la aplicación del principio de “empresa separada”, determinará sus rentas de fuente chilena sobre la base de los resultados reales de su gestión en el país (artículo 38, de la LIR). Estas rentas efectivas del EP, percibidas o devengadas, demostradas normalmente mediante contabilidad completa, se gravarán a nivel del mismo con el Impuesto de Primera Categoría (como si fuera una empresa distinta o separada de su titular). Por otra parte, cuando tales rentas o utilidades tributables registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (artículo 14, de la LIR) son retiradas o remesadas al titular del EP, se gravan con el Impuesto Adicional a la Renta, con derecho a imputar como crédito el Impuesto de Primera Categoría que las haya afectado a nivel del EP.

Como se aprecia de lo anterior, la finalidad de estas disposiciones no es otra que la de fijar la forma en que las personas sin domicilio ni residencia en Chile se verán gravadas con el Impuesto a la Renta en Chile, por sus rentas de fuente Chilena, cuando tales contribuyentes tengan un EP en el país.

3.- EL CONCEPTO DE EP EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI Y SUS EFECTOS

Por su parte, en los convenios para evitar la DTI que Chile ha suscrito sobre la base del Modelo de la OCDE, se dedica un artículo especial a la definición del concepto de EP, además de varias menciones en otras disposiciones destinadas a fijar los efectos de la existencia de un EP en la determinación de las normas de atribución de potestad tributaria de varios tipos de rentas (por ejemplo, beneficios empresariales, dividendos, intereses, servicios y regalías).

A diferencia de lo que ocurre a nivel de la tributación doméstica, en que las normas sobre EP determinan la forma en que se gravarán las rentas respectivas con el impuesto a la renta que afecta a los no residentes en el país, en los convenios para evitar la DTI el citado concepto se utiliza para determinar cuál de los Estados contratantes y bajo qué circunstancias tendrá derecho a gravar determinado tipo de rentas.

Efectivamente, los convenios suscritos por Chile, de acuerdo al citado Modelo, contienen diversas disposiciones que reglan la forma en que los Estados Contratantes se atribuyen potestades para gravar con impuestos las distintas clases de rentas o, en ciertos casos, de patrimonio.

Para analizar un ejemplo, el artículo 7, del Convenio Chile-México¹, referido a los “beneficios empresariales”², dispone que los beneficios de una empresa de un Estado

¹ Convenio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y al Patrimonio. Este Convenio fue suscrito por las autoridades competentes el 17 de abril de 1998 en la ciudad de Santiago de Chile y publicado en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2000. Entró en vigor el 15 de noviembre de 1999 y se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y sobre las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero de 2000.

² Para determinar la aplicación de este artículo 7, se debe analizar en primer lugar si la renta tiene el carácter de “beneficio empresarial” y luego, si corresponde gravarla de acuerdo a otros artículos del respectivo Convenio, dado que no todas las rentas de una empresa se sujetan al artículo 7. Por otra parte, la expresión “Empresa de un Estado Contratante” está definida en el artículo 3, letra f), del comentado Convenio. No obstante el Convenio no define la expresión “beneficios de una empresa”, se debe recurrir al significado que le atribuya la legislación del respectivo Estado Contratante (ello conforme al artículo 3, párrafo 2°, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente). La legislación tributaria chilena tampoco define la expresión “beneficios de una empresa”, por lo que se debe indagar su sentido y alcance en las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales, tal como lo establece el artículo 2 del Código Tributario. El Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que

Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, **a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un EP situado en él.** Esta disposición señala además en su párrafo 7°, que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquéllos no se verán afectadas por las del artículo 7 (Por ejemplo, dividendos del artículo 10; intereses del artículo 11; regalías del artículo 12; ganancias de capital del artículo 13 y otras rentas del artículo 21).

Lo comentado se puede resumir de la siguiente forma:

- a) La principal finalidad de los Convenios para evitar la DTI consiste en distribuir potestades tributarias entre los Estados Contratantes;
- b) En el caso de los beneficios de las empresas, de acuerdo a los convenios suscritos por Chile conforme al Modelo de la OCDE, se opta porque sólo el Estado de la residencia de la empresa pueda gravar sus rentas;
- c) Sin embargo, si la empresa desarrolla sus actividades en el otro Estado mediante un EP situado en él, ese otro Estado podrá también gravar las rentas de la empresa que sean atribuibles a dicho EP.

Como se desprende de lo dicho, en general, los convenios no se hacen cargo de la forma en que las rentas de la empresa y especialmente aquellas que sean atribuibles al

corresponde aplicar el artículo 20 del Código Civil, el cual establece que: “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. De acuerdo al Diccionario de la RAE, beneficio es la “ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil”. Por su parte, el término “empresa” se define como “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. La calificación de una renta como “beneficios de una empresa” no se limita al análisis teórico de las formas jurídicas o contratos entre las partes involucradas sino que se extiende al examen de las actividades efectivamente desarrolladas y a la identificación de la unidad de organización (empresa) que se dedica a la actividad generadora de los beneficios. Para el Servicio de Impuestos Internos, el sentido natural y obvio de la expresión “beneficios de una empresa” es precisamente la ganancia que obtiene una unidad de organización dedicada efectivamente a la actividad generadora de tal ganancia. Por ello, para ser calificada como “beneficios de una empresa”, la ganancia debe provenir del ejercicio de una actividad realizada realmente por tal empresa con los recursos humanos y materiales con que debe contar para ser tal. Una empresa para llevar a cabo efectivamente una actividad, por ejemplo, tendrá locales u oficinas para desarrollar las actividades que dan origen a sus rentas; activos para llevar a cabo tales actividades; riesgos asumidos en relación a la renta que se devenga; y un personal que tenga la capacidad técnica para desarrollar sus actividades (Oficio 191, de 29.01.2010).

EP serán gravadas en definitiva, ello porque lo anterior constituye una materia propia de las legislaciones domésticas de uno y otro Estado.

Otro ejemplo, también en el contexto del Convenio Chile-México, es el caso de los servicios profesionales u otras actividades independientes a que se refiere su artículo 14. El párrafo 1° del artículo citado establece que las rentas obtenidas por una persona natural o física residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden, someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, **excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija** en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y de acuerdo a su legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija. En este caso, la existencia de una base fija, determina si la tributación que puede aplicar el Estado donde se llevan a cabo las actividades se encuentra o no limitada a la tasa de 10% señalada. No debe olvidarse que esta disposición del Convenio no se refiere a las rentas de personas naturales residentes de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente **llevadas a cabo en su propio Estado de residencia**.³

Respecto de las rentas consistentes en intereses, el párrafo 4°, del artículo 11 del Convenio Chile-Reino Unido, establece que las disposiciones de los párrafos 1° y 2° de este artículo no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, **una actividad empresarial por medio de un EP situado allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho EP**. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 del mismo Convenio. De este modo, en caso de existir un EP, y siempre que los intereses estén efectivamente vinculados a él, como por ejemplo cuando los créditos forman parte del activo del EP, se aplican los artículos 5 y 7 que regulan la imposición de los beneficios empresariales.⁴

El párrafo 6°, del artículo 5, del convenio Chile-Canadá, contiene una cláusula especial, en virtud de la cual se considera que sin perjuicio de las otras disposiciones del mismo artículo, una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante también puede tener un EP en el otro, cuando se cumple lo siguiente: Se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que

³ Sobre esta materia, ver Oficio 3.489, de 11.12.2009.

⁴ Oficio 660, de 08.04.2008.

respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7. Esta disposición exige, para que se constituya un EP, que la empresa recaude primas en el territorio del otro Estado Contratante o asegure riesgos en él, y que, además, desarrolle alguna de esas actividades por medio de un representante distinto de un agente independiente. El empleado o representante que recauda o asegura tiene que realizar una actividad en el país, pero no es necesario que resida en él, ni que tenga alguna facultad para concluir contratos en nombre de la empresa aseguradora. Es suficiente que esté presente o haya estado presente en el país para concluir la transacción o recaudar la prima.⁵

4.- JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA SOBRE LA RELACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE EP DE ACUERDO A LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI Y A LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA EN CHILE

Para nadie es un secreto que nuestro país en los últimos años ha intensificado la celebración de convenios para evitar la DTI. Las razones de ello son bien conocidas y no cabe duda que se trata de un proceso de la mayor relevancia, cuyos efectos positivos no sólo se producen a nivel de contribuyentes y administración del Estado, sino que ha contribuido a la difusión y desarrollo de la tributación internacional, que durante tantos años estuvo en buena parte circunscrita al estudio de la tributación aduanera. Sin embargo, este fenómeno plantea nuevos desafíos, muchos de ellos relacionados con la interpretación de tales convenios y la relación de sus disposiciones con la legislación doméstica.

La relación entre los EPs de convenios y de la legislación doméstica es uno de ellos, y en los últimos años la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos se ha dedicado, en el contexto del análisis de casos prácticos, a desentrañar la relación entre uno y otro, o más precisamente, a resolver los efectos de la existencia en Chile de un EP de acuerdo a las normas de un convenio, para los fines de aplicar la legislación doméstica que grava en el país las rentas que le sean atribuibles.

⁵ Oficio 986, de 07.05.2007.

4.1.- Oficio 2.890, de 04.08.2005 (Convenio Chile-Perú)

4.1.1.- Antecedentes de hecho

Empresas domiciliadas en Perú prestan servicios a empresas constituidas en Chile.

Los servicios se desarrollan íntegramente en Perú, salvo en algunos casos en que las empresas peruanas envían personal técnico a Chile para la prestación de tales servicios por plazos que pueden exceder de 183 días.

Las empresas chilenas beneficiarias pagan una remuneración por los servicios recibidos.

4.1.2.- El derecho aplicable

El contribuyente preguntó a la administración tributaria si a la remuneración remesada a Perú debe o no aplicarse la retención del Impuesto Adicional establecido en el artículo 59, N° 2, de la LIR, ya que a su juicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio Chile-Perú, tales rentas, por tratarse de “beneficios empresariales”, deben gravarse sólo en Perú.

4.1.3.- El análisis de la administración tributaria

Si la empresa que presta los servicios cumple con el requisito de ser residente de Perú, de acuerdo al artículo 4 del Convenio, las rentas que obtenga con motivo de la prestación de servicios a empresas constituidas en Chile quedan afectas a los impuestos establecidos en la LIR con las limitaciones que dicho Convenio establece.

Las sumas pagadas en razón de la prestación de servicios por una empresa residente en Perú a una empresa constituida en Chile, provienen de una actividad empresarial, quedando por tanto comprendidas en el artículo 7 del Convenio.⁶

De acuerdo a tal calificación, las rentas de la empresa peruana sólo pueden ser gravadas en Perú a menos que sean atribuibles a un EP de aquella en Chile, en los términos del artículo 5 del Convenio. En tal caso, las rentas quedarían afectas sin limitación alguna al pago de impuestos en Chile, en la forma que establece la LIR.

⁶ El párrafo 1°, del artículo 7, del Convenio Chile-Perú dispone que: “1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.”

Conforme al artículo 5 del Convenio, una empresa puede tener un EP en Chile si concurren las circunstancias de sus párrafos 1º, 3º o 5º.

El párrafo 1º, del artículo 5, contiene la definición de EP para los efectos del Convenio, concepto que -como hemos dicho- sirve para determinar qué Estado tendrá derecho a gravar los beneficios de la empresa, por lo que no dice relación con la definición de EP que contempla la legislación interna.⁷

Interpretando el concepto de EP para los fines del Convenio, la administración tributaria expresa que tales convenios para evitar la DTI son tratados internacionales y, en cuanto tales, les son aplicables las disposiciones de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (en adelante, Convención de Viena)⁸. Esta Convención dispone que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin (artículo 31, de la Convención de Viena).

Luego de referirse al valor de los Comentarios al Modelo de la OCDE⁹, y al hecho de que el texto del respectivo Convenio (en este caso Chile-Perú), resultaba ser el único instrumento jurídicamente vinculante, el Servicio argumentó que tales Comentarios reflejan el consenso de los países miembros de ese organismo sobre el sentido de las disposiciones de su Modelo de Convenio, pudiendo servir como parte de los medios de interpretación complementarios utilizados para confirmar la interpretación de un convenio de acuerdo al artículo 31 de la Convención de Viena o cuando esa interpretación es ambigua u oscura o conduce a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable (artículo 32, de la Convención de Viena).

⁷ El párrafo 1º, del artículo 5, del Convenio Chile-Perú dispone: “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.”

⁸ Chile ratificó la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, la que fue promulgada y publicada en el Diario Oficial de 22 de Julio de 1981.

⁹ Los argumentos expuestos en esta jurisprudencia sobre el valor de los Comentarios al Modelo de la OCDE, se basaban en el hecho de Chile no era miembro del citado organismo internacional ni había manifestado su posición sobre las disposiciones del Modelo. No nos referiremos con mayor profundidad al tema de la interpretación de los convenios para evitar la DTI, sin embargo, no cabe duda que los argumentos usados en este Oficio sobre este punto particular, han perdido sustento, desde que Chile es, desde 2010, miembro pleno de la OCDE y ya en la versión de este año del comentado Modelo, ha expresado su posición sobre las disposiciones del mismo, formulando incluso observaciones y reservas respecto de varias de ellas, las que pueden consultarse en “Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, July 2010.”

Continúa señalando que, si este fuera el caso, los Comentarios al Modelo a considerar son los existentes a la fecha de suscripción del Convenio en cuestión (Chile-Perú), ya que forman parte de las circunstancias que sirvieron de antecedente a las partes contratantes durante la negociación y conclusión del texto respectivo¹⁰.

A juicio de la autoridad administrativa, la determinación de la existencia de un EP es esencialmente una circunstancia de hecho que debe ser analizada caso a caso, no obstante lo cual, a partir de la definición dada en el párrafo 1°, del artículo 5, entiende que sus elementos son:

- **Existencia de una empresa que desarrolla un negocio:** La expresión “empresa de un Estado Contratante” se define en el artículo 3 del Convenio como “una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante”.
- **Existencia de un lugar de negocios (por ejemplo instalaciones como un local o, en determinados casos, maquinaria o equipos):** Esta expresión abarca cualquier local, instalación, maquinaria, equipos u otros bienes corporales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente para ese fin; e incluso comprende cualquier espacio físico sin importar los derechos que la persona tenga sobre el mismo ni que éste sea utilizado exclusivamente por ella. Lo determinante es que el lugar se encuentre a disposición de la persona para realizar las actividades empresariales.
- **Dicho lugar de negocios debe ser “fijo”, esto es, se debe encontrar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia:** El lugar de negocios debe ser “fijo”, esto significa que la actividad de la empresa debe desarrollarse en un lugar determinado. La vinculación entre la actividad y un punto geográfico no significa que, en el caso de maquinarias o equipos, deba existir una fijación material al suelo. Se puede determinar que existe un lugar de negocios en el caso que se desarrollen actividades en puntos distintos dentro de un área geográfica, cuando en razón de la naturaleza de las actividades, éstas constituyen un todo comercial. El lugar de negocios

¹⁰ La OECD señala que los cambios a los comentarios al Modelo de la OCDE que son el resultado directo de modificaciones a los artículos del mismo, no son relevantes para la aplicación e interpretación de convenios celebrados previamente, cuando lo previsto en esos convenios es substancialmente diferente respecto de los artículos modificados. Sin embargo, otros cambios o agregados a tales comentarios, se consideran normalmente aplicables para los efectos de aplicar o interpretar convenios celebrados antes de su adopción, ello porque reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de provisiones existentes y su aplicación a situaciones específicas (Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, July 2010, págs. 15 y 16).

también debe ser “fijo” en el sentido que la actividad debe tener un cierto grado de permanencia, esto es, no debe tener un carácter meramente temporal tomando en consideración en cada caso las circunstancias que rodean al negocio en cuestión. La intención del contribuyente al constituir el lugar de negocios puede ser determinante. De esta manera un lugar concebido para funcionar por un período largo puede constituir un EP aunque por circunstancias sobrevinientes cesa en sus funciones anticipadamente. Por otro lado, un lugar de negocios para funcionar por un corto período y que se prolonga en el tiempo, puede dar lugar a un EP desde el comienzo de su actividad. La naturaleza del negocio también puede ser determinante. De esta manera, un lugar de negocios puede existir en la práctica aunque se desarrolle por un período corto de tiempo en razón del tipo actividad. También es posible que actividades en un Estado, aunque sean de corta duración, igualmente den origen a un lugar de negocios debido a su reiteración en el tiempo. Además, actividades de una empresa llevadas a cabo en un Estado pueden constituir un lugar fijo de negocios, independiente de su duración, cuando son el único negocio de esa empresa y se desarrollan completa y exclusivamente en ese Estado, ya que la relación entre el negocio de la empresa y su actividad en el Estado es fundamental. En todo caso, se ha entendido que las interrupciones meramente temporales de las actividades no afectan el grado de permanencia. Finalmente, el Servicio señala que no existe uniformidad en la doctrina internacional en cuanto al período mínimo de duración. En el caso de la prestación de servicios a través de visitas cortas, pero recurrentes en el tiempo; si bien, los servicios se prestan brevemente y de manera discontinua en el tiempo, por ejemplo, 20 días cada 3 meses durante un cierto número de años, la doctrina considera que se configura un EP, ya que las actividades se llevan a cabo regularmente en el tiempo.

- **Las actividades de la empresa se realizan a través de este lugar fijo de negocios.** Por último, un lugar fijo de negocios constituirá un EP cuando la empresa lo utiliza para llevar a cabo todo o parte de su actividad. La actividad no necesita tener carácter productivo, esto es, contribuir directamente a las utilidades de la empresa; asimismo, no requiere tener la misma naturaleza de la actividad de la empresa o de otros EPs de ella, sino que esencialmente debe servir para los fines del negocio de la empresa. La actividad de la empresa no presupone necesariamente una actividad desarrollada por personas. En tal sentido, maquinaria automatizada puede dar lugar a un EP cuando el desarrollo de la actividad de la empresa va más allá del mero montaje y posterior desinstalación de tal maquinaria o equipo. Ejemplos en la doctrina internacional de lo anterior, serían bombas automáticas de extracción de

petróleo; máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, todas las cuales pueden constituir un EP.

Continúa la administración tributaria señalando que, con prescindencia de si se determina la existencia de un EP de acuerdo a la definición general del párrafo 1º, del artículo 5, es necesario analizar lo dispuesto en el párrafo 3º de esa misma disposición.¹¹

En el caso de estas actividades, a juicio de la administración tributaria, una vez cumplido el plazo (contado desde el primer día en que ellas son desarrolladas en el Estado), se entiende que existe EP en el Estado desde el comienzo de las mismas, sin necesidad de recurrir a lo dispuesto en el párrafo 1º¹².

¹¹ El párrafo 3º, del artículo 5, del Convenio Chile-Perú, dispone que : “3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses, y
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.”

¹² Criterio consistente con lo interpretado por la OCDE en los Comentarios a su Modelo de Convenio. La discusión en este punto se refiere al momento en que se entiende configurado el EP y, por lo tanto, la oportunidad a partir de la cual el Estado en que se encuentra situado puede gravar las rentas que le sean atribuibles. La autoridad tributaria chilena entiende que las rentas de la empresa se pueden gravar desde el inicio de sus actividades que terminan configurando un EP, aun cuando, obviamente, a esa fecha no se habían cumplido los períodos que señala el Convenio, de modo que se propicia la retroactividad de esta calificación. Otra alternativa sería sostener que sólo se entiende configurado el EP a partir del cumplimiento de estos requisitos temporales, de modo que el Estado donde se encuentra situado tendría derecho a gravar las rentas atribuibles al EP que se produzcan a partir de esa fecha (irretroactividad de la calificación de EP). Una discusión similar ha tenido lugar sobre los efectos del cumplimiento de los períodos que determinan la residencia, tanto a nivel de las legislaciones locales como respecto de la aplicación de los Convenios para evitar la DTI, es decir, si se es residente a partir del cumplimiento de aquellos, o desde el primer día utilizado para su cómputo.

El citado Oficio comenta que en la letra a), del párrafo 3°, la expresión “una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje” comprende la construcción o planificación de obras de ingeniería en general (por ejemplo, edificios, caminos, puentes, canales), la instalación o montaje de maquinaria o equipos, y la mantención y restauración en general de esas obras o equipos. Además, se comprenden expresamente las actividades de supervisión de lo anteriormente señalado (las que pueden corresponder a la prestación de servicios materia de la presente consulta), que se cuentan en conjunto con la actividad respectiva para efectos de determinar el cumplimiento del plazo de 6 meses.

Por su parte, respecto de la letra b), señala que se refiere a las actividades desarrolladas por una empresa que presta servicios en general, como giro o actividad de la empresa. Esto significa, por una parte, que el plazo se cuenta por el período de prestación de los servicios, o actividades, sin tomar en cuenta él o los contratos o proyectos a que corresponden (los cuales pueden estar relacionados o ser totalmente independientes). Por otro lado, el plazo de prestación de los servicios es independiente del tiempo que el personal que los lleva a cabo está presente en el Estado. Cuando el personal permanece en el país por un período inferior a 183 días o 6 meses, no se interrumpe el plazo en la medida que la actividad empresarial siga desarrollándose en el Estado.

Continúa el Oficio comentado señalando que distinta es la situación respecto de la prestación de servicios por personas naturales independientes, en cuyo caso el plazo de 183 días en un período cualquiera de 12 meses, se cuenta desde la fecha de ingreso de la persona al país, de acuerdo con un criterio de presencia física en el mismo, y, por lo tanto, sin tomar en cuenta los días que la actividad efectivamente se desarrolla, es decir, contando los días hábiles e inhábiles, el período de vacaciones y también el período necesario para establecerse y para abandonar el país (Servicios materia de lo dispuesto en el artículo 14 del Convenio Chile-Perú).

Respecto de las letras a) y b), el período de actividades desarrolladas por un sub-contratista puede ser contado dentro del período de actividades del contratista general, y también puede dar lugar a un EP para el sub-contratista cuando se cumple a su respecto el plazo establecido.

Además, dependiendo de su naturaleza, la actividad puede ser desarrollada en distintos lugares y en tal caso el período transcurrido en cada lugar puede sumarse y determinar que existe un EP si, en su conjunto, exceden el plazo establecido.

La última disposición contenida en el párrafo 3°, tiene por finalidad evitar el abuso en el caso que empresas relacionadas dividan sus contratos de manera tal que cada uno de

éstos comprenda un período inferior al plazo establecido en ese párrafo y cada contrato sea llevado a cabo por empresas del mismo grupo.

4.1.4.- Conclusiones generales

La jurisprudencia administrativa que hemos venido comentando concluye que:

1. Los pagos efectuados por un residente de Chile a una empresa peruana (prestadora de servicios) sólo pueden someterse a imposición en Perú, a menos que esta última realice su actividad en Chile por medio de un EP según se define en el Convenio y los beneficios sean atribuibles a ese EP, caso en el cual pueden gravarse sin limitación en Chile, de acuerdo a la LIR.
2. Cuando la empresa peruana presta servicios en Chile a través de personal técnico enviado al país, ese personal puede dar lugar a la configuración de un EP de acuerdo al artículo 5, párrafo 1°, del Convenio Chile-Perú, en la medida que se cumpla lo comentado precedentemente, caso en el cual los beneficios de la empresa atribuibles a ese EP pueden gravarse sin limitación en Chile, de acuerdo a la LIR.
3. Independiente de lo anterior, el personal técnico también puede dar lugar a un EP en Chile de la empresa peruana de acuerdo al artículo 5, párrafo 3°, del Convenio Chile-Perú, cuando la prestación de servicios a través de ese personal técnico exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses, caso en el cual los beneficios atribuibles a ese EP pueden gravarse sin limitación en Chile de acuerdo a la LIR, por todo el período de prestación de los servicios. El plazo se cuenta durante el tiempo que las actividades de la empresa prosiguen en Chile y no en relación con el período que el personal técnico permanece en Chile.

4.1.5.- Conclusiones particulares sobre la forma de aplicar la legislación doméstica para gravar las rentas atribuibles al EP en Chile

Bajo el supuesto de que Chile tenga derecho a gravar las rentas de la empresa peruana atribuibles a su EP en el país, la jurisprudencia administrativa comentada señala que los convenios para evitar la DTI asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de sus rentas.

Por ello, para determinar la tributación en Chile que afecta a la empresa peruana, es necesario establecer si la presencia en el país de esta empresa da lugar o no a un EP de aquellos a que se refiere el artículo 58, N° 1, de la LIR. Este punto resulta de la mayor relevancia, porque la jurisprudencia administrativa analizada reconoce expresamente que el hecho de que se haya configurado un EP para efectos del Convenio, no

necesariamente implica que exista un EP conforme a las disposiciones de la ley doméstica.¹³

Cuando no se haya configurado un EP en Chile de acuerdo al artículo 58, N°1, de la LIR, lo que podría ocurrir por ejemplo, cuando la empresa envía personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder para actuar en su representación, el Servicio de Impuestos Internos sostiene que la empresa queda sujeta al Impuesto Adicional de retención contemplado en el artículo 59, de la LIR, gravándose con la tasa que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la renta.

Finalmente, cabe señalar que la jurisprudencia comentada no se pronuncia respecto de qué sucede cuando, habiéndose configurado un EP en Chile para efectos del Convenio, simultáneamente se han cumplido los elementos que permiten tenerlo también configurado de acuerdo a los parámetros de la LIR.

¹³ Cabe recordar aquí, como tuvimos oportunidad de analizar largamente en nuestro artículo aparecido en el N°1 de esta Revista, que el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que un EP de acuerdo al artículo 58, N°1, de la LIR, consiste en la extensión en Chile de la actividad del contribuyente sin domicilio o residencia en el país, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume su representación total, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen, quedando sujeto, en términos generales, a las obligaciones que la legislación interna impone a los contribuyentes (Oficio 303, de 28.01.98; Oficio 2.205, de 05.06.2000, entre otros).

Por lo tanto, para resolver si se está frente a un EP del artículo 58, N° 1, de la LIR, es necesario distinguir:

- a. Si las entidades establecidas en el país actúan como agentes o representantes en Chile de la empresa sin domicilio ni residencia en Chile, caso en el cual sería aplicable lo dispuesto en el artículo 58, N° 1, citado.
- b. Si estas entidades intervienen en las operaciones que se le encargan, sólo como simples mandatarios de la empresa sin domicilio ni residencia en Chile, sin la posibilidad de una representación real o efectiva o facultades para cerrar negocios, no se trataría de un contribuyente del artículo 58, N° 1, de la LIR (Oficio 1.646, de 08.05.2009).

Finalmente, cabe señalar que la autoridad administrativa ha reconocido que las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de aquellas y representan sólo el medio por el cual la empresa prolonga sus actividades en el país (Oficio 1.276, de 18.06.2007).

4.2.- Oficio 3.397, de 14.12.2007 (Convenio Chile-España)

4.2.1.- Antecedentes de hecho

Se trata de servicios prestados por una sociedad española a su filial en Chile, que a su vez presta servicios de centro de llamadas (call center). Para ello, la filial en Chile requiere infraestructura y arrendar software en el país o en el extranjero, líneas y equipos telefónicos y apoyo logístico, asesoría comercial y de marketing, como también recursos humanos especializados que organicen y dirijan la empresa tanto en España como en Chile.

La matriz en España proveyó a la sociedad chilena de infraestructura de telecomunicaciones (central de comunicaciones ubicada en España), líneas de comunicaciones, electrónica de red, servidores de datos y software, ello para operar el centro de llamadas. Los servicios de asesoría y apoyo a la dirección, administración, marketing, contabilidad y demás servicios adicionales también fueron prestados en España por la sociedad matriz.

Dada la especialidad de la actividad desarrollada en Chile por la filial chilena, se requirió del trabajo en el país de cuatro personas enviadas por la matriz a Chile, las que se desempeñaban durante 180 días.

La filial chilena remuneraba a su matriz por la prestación de tales servicios.

4.2.2.- El derecho aplicable

A juicio de la empresa consultante, a los pagos efectuados desde Chile a la matriz en España, debían aplicarse las disposiciones del artículo 7 del Convenio Chile-España relativas a los beneficios empresariales, de modo tal que sólo podían gravarse en dicho país.

4.2.3.- El análisis de la administración

Luego de referirse a la tributación de los beneficios empresariales conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio Chile-España, la administración tributaria señala que en el caso materia del Oficio se podría estar en presencia de un contrato mixto, esto es, que cubra a la vez un servicio y el suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas (know how), caso en el cual, el contrato y las actividades que como consecuencia de él se lleven a cabo, podrían quedar cubiertas en parte por los artículos 5 y 7 del Convenio (todo lo que diga relación con servicios prestados), y por el artículo 12 (en lo que corresponda a know how).

En cuanto a los pagos efectuados por la sociedad chilena a su matriz en España para remunerar el servicio prestado por las cuatro personas que se desplazaron de España a Chile para desempeñarse en las áreas de Gerencia General, Gerencia Administrativa, Gerencia de Operaciones y Responsable de Operaciones en la filial, se debe recurrir a lo dispuesto en la letra b), del párrafo 3°, del artículo 5 del Convenio comentado. De acuerdo a la norma citada, si una empresa presta servicios por intermedio de empleados u otras personas naturales por un período o períodos que excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses, se constituye un EP cuyas rentas pueden ser gravadas de acuerdo a la legislación del Estado Contratante en que esté situado.

En cuando al momento a partir del cual se entiende constituido el EP, el Servicio de Impuestos Internos reitera en esta jurisprudencia que, teniendo presente los comentarios a los modelos de convenios que sirvieron de base a la norma que se analiza, **existe desde el comienzo de las actividades de la empresa en Chile.**

El requisito de la presencia en el país se cumple cuando en un período de 12 meses, empleados u otras personas encomendadas por la empresa, han estado presentes en Chile por un período o períodos que en total excedan de 183 días, sin que se requiera que cada una de estas personas haya estado presente en el país por más de 183 días. Cuando se trata de una empresa que desarrolla actividades en el país (que es la situación descrita en párrafo 3°, letra b) del artículo 5), se configura un EP de acuerdo al Convenio cuando la empresa mantiene presencia de su personal en el país por más de 183 días en cualquier período de 12 meses.

4.2.4.- Conclusiones sobre la forma de aplicar la legislación doméstica para gravar las rentas atribuibles al EP en Chile

En cuanto a la forma en que ese EP debe tributar en Chile, el Servicio reitera lo señalado en el Oficio 2.890, de 2005 ya comentado, en cuanto a que los convenios para evitar la DTI asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos determinar la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas atribuibles al EP.

En su parte final, el Oficio comentado señala que: **“en el caso que la empresa configure un establecimiento permanente de acuerdo al convenio, debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al artículo 58 N° 1, entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta, esto es, rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de**

35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado.”

De acuerdo a lo anterior, a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debe entenderse que si bien la configuración de un EP en el país de acuerdo a la normas del Convenio sólo determina que Chile puede gravar sin limitación las rentas que le sean atribuibles conforme a su legislación interna, la forma en que se concrete dicho gravamen depende precisamente de la aplicación de tales normas domésticas. Así, por ejemplo, si las rentas atribuibles al EP en Chile consisten en remuneraciones por servicios de asesoría técnica, tales rentas se gravarán con el Impuesto Adicional de tasa 15% que establece el inciso final, del N°2, del artículo 59, de la LIR. Sin embargo, dado que el citado tributo se aplica sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin que se permita efectuar deducciones de ninguna especie, por ejemplo, por concepto de gastos incurridos para la obtención de esas rentas, para que resulte en definitiva procedente la deducción de tales gastos (derecho que reconoce el Convenio respectivo), el contribuyente deberá optar por sujetarse a las disposiciones que establece la legislación interna principalmente en los artículos 58 N°1, 38, 29 al 33, todos de la LIR, dado que son estas las contemplan la posibilidad de que un EP de un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile puedan deducir gastos en la determinación de sus rentas efectivas de fuente chilena.

5.- ALGUNA EXPERIENCIA INTERNACIONAL SOBRE LA RELACIÓN ENTRE EL CONCEPTO DE EP DE LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA Y EL DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI

La mayoría de los países utilizan el concepto de EP, u otros conceptos similares, para diversos fines de su legislación tributaria doméstica.¹⁴ La pregunta esencial en este punto, se refiere a cómo se influyen recíprocamente los conceptos de EP de la legislación local y de los convenios para evitar la DTI. A nuestro juicio, la repuesta estará dada en parte por el diseño que cada Estado haya elegido adoptar en su legislación local o interna sobre este particular, y por sus prácticas judiciales o administrativas.

Por ejemplo, en el caso de Suiza, existen definiciones de EP en la Ley de Impuestos del Cantón de Saint Gallen; en la legislación Suiza sobre el Impuesto al Valor Agregado y también para los efectos del Stamp Tax (Impuesto de sellos o estampillas).

¹⁴ Jacques Sasseville and Arvid A. Skaar, International Fiscal Association, General Report, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 94a, 2009, pág. 61.

A pesar de ello, con respecto a la regla básica para definir un EP (lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla o el todo o parte de sus actividades), no hay diferencias significativas entre la interpretación judicial y administrativa en Suiza de aquella que se contiene en los comentarios al Modelo de la OCDE, salvo en el caso de las agencias, donde hay relevantes diferencias.¹⁵

Por otra parte, en el Reino Unido, los comentarios al Modelo de la OCDE son aceptados y utilizados tanto para interpretar el concepto de EP de acuerdo a los convenios que dicho país ha suscrito, como a la legislación doméstica, obviamente en aquella parte de ambas definiciones que resulten coincidentes con las utilizadas en el citado Modelo.¹⁶

Otros países, como Sudáfrica, han incluido derechamente en su legislación interna el concepto de EP que contiene el artículo 5 del Modelo de la OCDE, comprendiendo incluso las modificaciones que a dicho concepto se pudiesen efectuar de tiempo en tiempo.¹⁷

6.- CONCLUSIONES

De lo expuesto, es posible concluir lo siguiente:

- a) En el sistema chileno, si bien existen similitudes entre los conceptos de EP de acuerdo a los convenios para evitar la DTI y a la legislación doméstica sobre el impuesto a la renta, existen importantes diferencias, de lo cual se desprende que la existencia de un EP de acuerdo al respectivo convenio, no significa que necesariamente exista uno conforme a la LIR;
- b) Además, las finalidades de ambos conceptos son distintas. Mientras que el concepto de EP de acuerdo a los convenios para evitar la DTI constituye uno de los mecanismos que dichos instrumentos internacionales contienen para los efectos de asignar derechos de imposición o gravamen entre los Estados Contratantes, el concepto de EP de acuerdo a la legislación doméstica determina la forma en que se gravan de acuerdo a la LIR las rentas de fuente

¹⁵ Stefan Widmer, International Fiscal Association, Branch Report, Switzerland, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 94a, 2009, pág. 641 y siguiente.

¹⁶ Liesl Fichardt, International Fiscal Association, Branch Report, United Kingdom, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 94a, 2009, pág. 662 y siguientes.

¹⁷ Jennifer Roeleveld and Craig West, International Fiscal Association, Branch Report, South Africa, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 94a, 2009, pág. 586.

- chilena de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país que tengan en Chile cualquier clase de EP;
- c) De acuerdo a lo señalado en las letras precedentes, determinada la existencia de un EP en Chile de acuerdo al convenio respectivo, en principio, la renta se gravará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación de que se trate, conforme a lo dispuesto por los artículos 59 y 60, de la LIR. Sin embargo, dado que esas disposiciones no contemplan la posibilidad de efectuar deducciones a las rentas o cantidades gravadas, si el contribuyente pretende invocar los derechos que le confieren los convenios para deducir gastos, deberá acogerse a lo dispuesto por el artículo 58 N°1, de la LIR, y a las demás disposiciones de la legislación doméstica que reglan la tributación de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que tengan en el país cualquiera clase de EP;
 - d) Sin embargo, es necesario reconocer que esta forma de mirar el asunto no necesariamente resuelve todos los problemas que se pueden presentar sobre la relación entre ambos conceptos y sus efectos en Chile. Sin embargo, nos parece un enfoque adecuado en cuanto permite compatibilizar el derecho del Estado en que se encuentra situado el EP a gravar las rentas que le sean atribuibles, con el derecho de los contribuyentes consagrado en los convenios de invocar la deducción de los gastos incurridos en la obtención de tales rentas.