

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



Alberto Cuevas Ozimica

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



1.- INTRODUCCIÓN.

Como veremos más adelante, nos dedicaremos en este y posteriores artículos al análisis del concepto de Establecimiento Permanente (EP). Sin embargo, antes de saber o a lo menos intentar saber qué es una EP, conviene determinar qué importancia tiene este concepto desde el punto de vista tributario. La existencia o no de un EP, produce relevantes efectos, tanto desde la perspectiva de la aplicación de la legislación interna de los estados, como de los convenios, normalmente bilaterales, que estos suscriben para evitar o minorar los efectos de la doble o múltiple tributación internacional. La respuesta a las preguntas sobre cómo atribuir rentas a un EP, cuándo imputar tales rentas (cuando se encuentren percibidas, devengadas o en ambos casos)¹ y, en definitiva, cómo calcularlas y corregirlas para corregir efectos

¹ Son dos los métodos tradicionalmente utilizados para resolver el problema de la imputación temporal de la renta, es decir, para determinar en qué momento o ejercicio una renta debe ser gravada (o el gasto deducido): El método de caja, financiero o de lo percibido (cash basis) y el método de competencia, económico o de lo devengado (accrual basis). El método de lo percibido, es aquel en que los hechos que se traducen en ingresos o gastos deben ser imputados al ejercicio en que la renta fue efectivamente recibida o el gasto efectivamente pagado. Por el contrario, en el método de lo devengado, el hecho es imputado al ejercicio en que nació el derecho al ingreso o el deber jurídico de pagar el gasto. El método de caja

inflacionarios o variaciones de tipo de cambio, resulta esencial, especialmente dada la proliferación de esta forma de organizar las actividades de negocios en una economía mundial altamente globalizada.

La relevancia de determinar los beneficios o rentas atribuibles a una EP se debería apreciar, respecto de los Estados involucrados, desde una doble perspectiva: **a).**- desde la perspectiva del Estado del EP o donde este se encuentra desarrollando sus actividades, para averiguar qué rentas serán gravadas con impuestos por dicho Estado (en el contexto del Modelo de Convenios sobre la renta y el Patrimonio de la OCDE, para determinar la suma máxima de rentas o beneficios que pueden ser gravados en ese Estado de acuerdo a su Art. 7), y **b).**- desde la perspectiva del Estado de la residencia de la empresa que desarrolla sus actividades a través del EP, para determinar los beneficios o rentas que luego deben ser gravadas en él y, especialmente, para establecer hasta qué monto garantizará, si es que lo hace, la reducción o eliminación de la doble tributación internacional que se produce por el hecho de que la misma renta se grave por ambos Estados (En el contexto del Modelo citado, para saber hasta qué monto de rentas se garantizará la eliminación o reducción de la doble tributación internacional de acuerdo a sus Arts. 23 A y 23 B).²

Para las empresas o contribuyentes involucrados, la existencia o no de un EP, determinará la forma, oportunidad y monto en que las rentas provenientes de sus actividades serán gravadas tanto por el Estado en que tienen su domicilio o residencia, como por aquél en que se encuentra situado o se llevan a cabo las actividades del EP.

Esta doble importancia, es decir, desde el punto de vista de la recaudación fiscal de los Estados involucrados, y desde la perspectiva de la determinación de la carga tributaria que afectará a las empresas de que se trate, ahorra mayores comentarios sobre la necesidad de definir con la mayor claridad posible, tanto en el ámbito interno como internacional, cuándo nos encontramos frente a un EP. A modo de ejemplo, el Modelo de la OCDE comentado, señala en general, que los beneficios o rentas empresariales obtenidas a través de un EP, podrán gravarse con impuestos por el Estado en que el EP se encuentra situado o lleva a cabo sus actividades, es decir, reconoce a ese Estado el derecho a aplicar su potestad tributaria sobre las rentas atribuidas al EP. En caso contrario, si dichos beneficios se obtienen directamente por

atiende a un flujo efectivo de dinero, mientras que el método de lo devengado atiende a la estructura jurídica del patrimonio, en función del momento en que nació el derecho o surgió la obligación. (Alberto Xavier: Regime Tributário Da Diferença entre Valor Nominal e Precoda Cessao de Creditos nas Operacoes de "Factoring", Pág. 52, citado por Pedro Massone, en El Impuesto a la Renta, Edeval, Valparaíso, 1996, Pág. 117.)

² Raffaele Russo, "The Application of the Arm's Length Principle to Intra-Company Dealings: Back to the Origins", International Transfer Pricing Journal, 2005, N°1.

la empresa domiciliada o residente en otro Estado, sin que exista un EP en el estado fuente de esas rentas, estas no podrán ser gravadas por este último Estado.

Tal como se anunció, el presente es el primero de una serie de tres artículos sobre el concepto y régimen tributario con el Impuesto a la Renta de los Establecimientos Permanentes en Chile. En él se abordará el concepto de EP de acuerdo a nuestra legislación doméstica y los distintos aspectos relacionados con su régimen de tributación con el Impuesto a la Renta³. En el segundo artículo se abordará el concepto de EP de acuerdo a los convenios para evitar la doble tributación internacional que Chile ha suscrito y sus efectos respecto del Impuesto a la Renta en el país. Finalmente, en el tercer artículo, se abordará la relación entre los conceptos y régimen analizados en los dos primeros.

2.- EL CONCEPTO DE EP DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA EN CHILE.

2.1.- Explicación.

Para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) proponemos en este artículo analizar, tanto el concepto como el régimen tributario de los EP, al menos desde tres puntos de vista:

1. Los EP de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile en el país;
2. Los EP de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile en el extranjero, y
3. Los EP de contribuyentes domiciliados o residentes en el extranjero en Chile.

Distinguiendo los casos señalados precedentemente, buscamos resolver, o a lo menos analizar, si conforme a nuestra legislación doméstica es posible sostener que en todos estos ellos el concepto de EP es el mismo o si, por el contrario, existen distintos conceptos, con los efectos que ello implicaría. Para efectos de analizar los casos descritos, hemos tenido en cuenta lo siguiente: la existencia de un EP, que aún no hemos definido; la existencia de un constituyente propietario o titular del EP (head office o matriz), el que puede o no tener domicilio o residencia en Chile, y, por último, si el EP se constituye en el país o en el exterior.

Este análisis es parte de uno de los temas más relevantes desde el punto de vista de la tributación con el Impuesto a la Renta, el que se refiere a la extensión de la responsabilidad tributaria de aquellas empresas que desarrollan sus actividades

³ La Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile se encuentra contenida en el Artículo 1º, del Decreto Ley 824, de 1974.

generadoras de rentas a través de un EP. En este sentido, una de las preguntas que más atención ha recibido tanto de la doctrina como de las legislaciones en el mundo, ha sido, en términos sencillos, si el EP debe considerarse para efectos impositivos como si fuera una empresa separada de su titular, gravando en forma independiente las rentas de uno y otro, o si, por el contrario, dado que por lo general el derecho común no le reconoce una personalidad jurídica separada o independiente de aquel, las rentas obtenidas a través del EP, deberían ser gravadas en cabeza del titular junto a sus demás rentas, ya sea obtenidas directamente o a través de otros EP. Desde este punto de vista, siempre se han distinguido los efectos tributarios que produce para el titular la existencia de una EP, de aquellos que tienen lugar cuando se tienen acciones o derechos en una filial, a la que se reconoce para efectos del derecho común una personalidad distinta de la que tienen sus propietarios, socios o accionistas.

Normalmente, esta materia ha sido analizada y reglada desde una perspectiva internacional, es decir, poniendo el énfasis en los efectos tributarios que se producen cuando el EP y su matriz se encuentran en países o jurisdicciones tributarias diferentes. Sin embargo, nada impide analizar los efectos que se producen cuando una empresa desarrolla sus actividades mediante EP en distintos lugares del mismo país, territorio o jurisdicción fiscal en que tiene su domicilio o residencia, lo que puede de todos modos producir efectos tributarios relevantes. La intensidad de esos efectos puede variar desde aquellos casos en que las rentas del titular y las obtenidas a través del EP en un mismo país o jurisdicción fiscal quedan afectas a regímenes tributarios distintos –por ejemplo debido a la existencia de zonas francas– como aquellos en que se establece la obligación de llevar registros separados de las operaciones realizadas directamente o a través del EP– sin perjuicio de consolidaciones posteriores.

2.2.- Origen del concepto de EP en la legislación chilena sobre el Impuesto a la Renta.

La expresión EP, aparece por primera vez en nuestra legislación con motivo de la reforma tributaria implementada mediante la Ley 15.564, de 1964.

El artículo 60 de esa Ley, en su N°1, establecía 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***⁴, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes,

⁴ Las negritas y cursivas son nuestras.

pagarán este impuesto sobre el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen.”

La disposición comentada tuvo su origen en el Mensaje del Ejecutivo, Boletín N°1.509, página 29 que propuso al parlamento el siguiente artículo:

“Art. 59.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa de 25%, en cualquiera de 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, que tengan en Chile cualquiera clase de **establecimiento permanente**⁵ tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, sobre el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen. El impuesto será determinado de acuerdo con las normas de los artículos 48, 49 y 51 (sobre renta bruta global, renta neta global y exenciones del impuesto global complementario), y demás disposiciones pertinentes.”

Otro hito relevante en la tramitación legislativa de esta disposición, se encuentra en el segundo informe de la Cámara de Diputados donde quedó de la siguiente manera:

“Art. 57.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa de 30%, en cualquiera de 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, que tengan en Chile cualquiera clase de **establecimiento permanente**⁶ tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, sobre el total de las rentas de fuentes chilenas que perciban o devenguen. El impuesto será determinado de acuerdo con las normas de los artículos 45, 46 y 48, y demás disposiciones pertinentes.”

En el segundo trámite constitucional del comentado proyecto, las Comisiones Unidas de Hacienda y de Economía y Comercio del Senado reemplazaron la disposición transcrita por la siguiente:

“Art. 58.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 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

⁵ Ídem.

⁶ Ídem.

Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de ***establecimiento permanente***⁷, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen.”

Sobre el texto anterior, que en definitiva se transformó en el artículo 60, N°1, de la Ley, el informe de las Comisiones Unidas sostuvo:

“Los tratados comerciales bilaterales emplean usualmente, como definición de establecimientos permanentes, ***el lugar fijo de los negocios en que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo***⁸.”

Si bien fue en el citado artículo 60, N°1 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta de 1964, en que por primera vez se utilizó en nuestra legislación la expresión ***“establecimientos permanentes”***, mucho antes que eso se había reglado su tratamiento tributario, pero refiriéndose a los casos más comunes de EP. Además, resulta claro que a la hora de regular estas materias, el legislador se basó principalmente en el concepto de EP que se había venido recogiendo en los tratados internacionales para evitar la doble tributación a partir del trabajo de la Sociedad de las Naciones con posterioridad a la Primera Guerra Mundial.

2.3.- Antecedentes previos a la dictación de la Ley 15.564, de 1964.

Como dijimos, la expresión EP sólo fue recogida en nuestra legislación del Impuesto a la Renta a partir de la Reforma de 1964, aunque existen antecedentes previos a su dictación cuyo análisis resulta relevante.

La Ley 8.419, contenía el texto de la Ley de la Renta vigente con anterioridad a la reforma tributaria de 1964. Si bien dicho texto legal no se refería expresamente a la expresión EP, su artículo 53, letra a), constituye el antecedente directo del posterior artículo 60, N°1, de la Ley 15.564.

El comentado artículo 53, letra a), de la Ley 8.419, establecía un impuesto adicional para las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país que tuviesen ***representantes, sucursales, oficinas o agentes en el país***.

Interpretando esta disposición legal, la en ese entonces Dirección General Impositiva (Actual Servicio de Impuestos Internos) sostuvo que:

⁷ Ídem.

⁸ Ídem.

"La justificación del impuesto adicional no reside en el hecho o no de tener representante la empresa extranjera en Chile, sino que en la circunstancia de desarrollar en el país un negocio o una actividad económica que produzca rentabilidad."⁹

Continúa señalando que:

"Que el alcance de la disposición que se invoca puede fijarse atendiendo la evolución que ha tenido y los términos del Decreto aclaratorio, del Ministerio de Hacienda, N°2.014, de 9 de septiembre de 1927. Se estableció por primera vez el impuesto adicional a las empresas extranjeras en el Decreto Ley N°755, de 16 de diciembre de 1925, en términos vagos y amplios, de acuerdo a la siguiente redacción: "Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a las rentas en los casos siguientes: a) las sociedades u otras personas que tengan su domicilio fuera de Chile pagarán un tres por ciento sobre las utilidades de sus negocios en Chile, tomando como base el conjunto de las rentas imponibles de las distintas categorías." El actual texto, en la parte de que se trata, proviene de la promulgación de la Ley N°4.113, de 25 de enero de 1927, aclarado por el Decreto N°2.014 citado. En virtud de este decreto las simples inversiones extranjeras en Chile no pagan impuesto adicional, sino que solamente las empresas que ejerzan en el país un giro comercial o industrial."

Más adelante expone:

"Que, por lo tanto, lo que interesa fundamentalmente a la Ley de la Renta para gravar a una empresa extranjera, con impuesto adicional, no incide en las inversiones realizadas, ni en la representación que puedan otorgar en Chile a determinadas personas, sino que el ejercicio de un comercio o una industria."

La jurisprudencia administrativa analizada resulta de gran valor, en cuanto se remonta a los orígenes del Impuesto Adicional que grava a los contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que desarrollaban en el país actividades susceptibles de generar rentas afectas, a través de lo que hoy conocemos como EP. Tal vez uno de los aspectos más relevantes de este pronunciamiento administrativo consista en que precisa claramente que para los efectos de determinar la aplicación de los impuestos que señala, lo relevante era el hecho de que un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, desarrollara en Chile actividades comerciales o industriales que producían rentas, más que aspectos jurídicos como la existencia de un determinado tipo de representación en el país.

Además, se deduce de lo anterior que, como hemos visto, que si bien la expresión EP sólo se incluyó en la Ley de la Renta a partir de la reforma de 1964, no se trata de un concepto nuevo, sino que más bien de una precisión terminológica que buscaba

⁹ Resolución 7.807, de 3 de noviembre de 1956, de la Dirección General Impositiva (actual Servicio de Impuestos Internos), Boletín N° 45, agosto de 1957, página 1.121 y siguientes.

adecuar nuestra legislación a las tendencias internacionales sobre la materia, las que venían siendo recogidas en los tratados para evitar la doble tributación internacional. Los ejemplos que establecía el texto de la Ley 8.419, pasaron luego a la Ley 15.564 y se mantienen hasta hoy en el actual artículo 58, N°1, de la LIR, junto a la expresión EP, lo que demuestra que en esencia se trata del mismo impuesto y de los mismos sujetos o contribuyentes. No cabe duda entonces, que el fundamento para la aplicación de este impuesto, que consiste en la existencia de un vínculo más estrecho entre Chile y el contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, cuyas rentas provienen precisamente del desarrollo directo e inmediato de actividades comerciales o industriales, se mantiene inalterado a través de los distintos textos analizados.

La naturaleza de ese vínculo se explica en la jurisprudencia administrativa comentada, por la circunstancia de que el contribuyente sin domicilio o residencia en Chile ***desarrolla en el país un negocio o una actividad económica que produce rentabilidad.***

Cabe destacar aquí que ya aparecían claramente recogidos en esta jurisprudencia administrativa de 1957, los dos elementos que luego fueron tenidos en cuenta en la tramitación legislativa del proyecto que culminó con la dictación de la Ley 15.564 de 1964, como necesarios para configurar el concepto de EP, es decir, ***“la existencia de un 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.”***

En otro pronunciamiento sobre el artículo 53, letra a), de la Ley 8.419, la autoridad administrativa de la época se refirió al sentido que debe atribuirse a la expresión ***“representante”*** que contenía el citado artículo, la cual ha subsistido hasta nuestros días, consagrada en el actual artículo 58 N°1, de la LIR.

Sostuvo sobre el particular lo siguiente:¹⁰

“Si el mandato en cuestión fuere de índole estrictamente judicial y en su ejercicio no se derivaren beneficios económicos para la sociedad anónima extranjera, que pudieran atribuirse a negocios o inversiones procedentes de fuentes situadas en el territorio nacional, circunstancias que calificará este Servicio en uso de sus atribuciones legales, se concluirá que no es aplicable en la especie el referido precepto del artículo 53, letra a), de la Ley de la Renta.”

Y agrega en otra parte que:

“En caso contrario, es decir, si los hechos indicaren que el presente mandatario desarrolla actividades que, en concepto de la Ley citada, le transforman en “agente” o

¹⁰ Oficio 9.458, de 23 de agosto de 1961, de la Dirección de Impuestos Internos (Actual Servicio de Impuestos Internos), Boletín N°94, de septiembre de 1961, página 2.798.

"representante" de la sociedad extranjera, respecto de negocios o inversiones que ella tenga dentro del país, deberá aplicarse el impuesto a la renta sobre las utilidades o beneficios correspondientes. Al efecto, cabe recordar que la simple gestión de los negocios de una empresa extranjera constituye al gestor en "representante" de la misma, posición que trasunta fielmente el espíritu y la letra de la ley tributaria en referencia y que ha sido confirmada en más de una oportunidad por la Excm. Corte Suprema."

2.4.- Antecedentes sobre las diferencias entre los regímenes de tributación a la rentas de EP y filiales en la legislación chilena.

El artículo 60, N°2, de la Ley 15.564, si bien se refería a la tributación de accionistas sin domicilio ni residencia en Chile de una sociedad anónima constituida en el país, dio lugar a una jurisprudencia administrativa que ilustra claramente las diferencias entre filial y agencia o sucursal, para los efectos de determinar el régimen tributario aplicable en cada caso.

En la parte pertinente señala: ¹¹

"El carácter de subsidiaria de una sociedad respecto de la otra, no altera el hecho de que ambas sociedades constituyen, en nuestro derecho positivo, personas jurídicas distintas, con individualidad propia, titulares de derechos y sujetos de obligaciones distintas. Además, el carácter de subsidiaria que una sociedad pueda tener respecto de otra, es una situación meramente de hecho, que aún puede ser de orden transitorio, cuya significación económico-financiera, comercial o de otro tipo no llega al extremo de hacerlas perder su propia individualidad jurídica."

Continúa esta jurisprudencia administrativa señalando que:

"Por otra parte, tampoco puede alegarse que, en el hecho la sociedad cesionaria constituye una sucursal o agencia de la sociedad cedente, por el hecho antes referido de ser esta última dueña de la totalidad de las acciones de la primera, por cuanto el carácter de sociedad subsidiaria es incompatible jurídicamente con el de agencia o sucursal. Como ya se expresó, el carácter de subsidiaria supone la existencia de dos personas jurídicas distintas, y el de agencia o sucursal la de una solamente: la de la oficina matriz o principal, cuya personalidad jurídica cubre también, por así decirlo, la existencia de sus agencias o sucursales."

Se desprende de este Informe del Consejo de Abogados del Servicio de Impuestos Internos, que el elemento esencial para distinguir entre filial y sucursal o agencia, es la unidad y dualidad o multiplicidad de personalidades jurídicas. Por lo que, en

¹¹ Informe N°22, de 29 de abril de 1966, Consejo de Abogados del Servicio de Impuestos Internos, Boletín N°163, de junio de 1967, página 5.543 y sgte.

términos simples, sería excluyente en principio del concepto de EP, la existencia de dos o más personas jurídicas o sujetos de derecho actuando como tales.

El Informe citado contiene un argumento interesante que si bien no está extensamente desarrollado, vale la pena destacar: *"El carácter de subsidiaria que una sociedad pueda tener respecto de otra, es una situación meramente de hecho, que aún puede ser de orden transitorio."* En definitiva, sea cual sea la situación que determine la vinculación entre matriz y filial o subsidiaria, ello no las hace perder su carácter de sujetos de derecho o personas jurídicas independientes.

Demuestra este Informe también, que para el SII la propiedad por parte de una misma persona de la totalidad de las acciones de una sociedad en el exterior, no siempre constituyó a esta última en agencia de la primera, toda vez que a pesar de ello, subsiste la personalidad jurídica de ambas entidades, es decir, pueden ser titulares de derechos y obligarse de manera independiente. Cabe recordar aquí que dicho Servicio sostuvo con posterioridad la posición contraria mediante varios pronunciamientos, sin perjuicio de que a través de la Circular 38, de 10 de julio de 2007, señaló, con nuevos argumentos, que el sólo hecho de detentarse la totalidad de las acciones de una sociedad en el exterior, en la medida en que la legislación del lugar de constitución lo permita, no transforma por ese sólo hecho en EP a dicha entidad.

2.5.- Evolución del concepto de EP en Chile de acuerdo a la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

2.5.1.- EP en Chile de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.

Hemos señalado que en la reforma tributaria de 1964 aparecen antecedentes que permiten concluir que el concepto que se tuvo presente al incluir la expresión EP en la Ley sobre Impuesto a la Renta implicaba, por una parte, la existencia de un lugar fijo de negocios y, por otra, el carácter remunerativo de las operaciones. Llama la atención que la historia fidedigna del establecimiento de la Ley 15.564, se refiera al carácter "remunerativo" de las operaciones. Cabe preguntarse si lo que se quiso decir aquí se refiere a que tales actividades debían necesariamente generar rentas o simplemente tener la aptitud de generarla, independientemente que tales rentas se produjeran o no. Parece claro que de acuerdo a dicho concepto, no podía considerarse EP a entidades que desarrollaran cualquier actividad en Chile que por su naturaleza no genera rentas. Además, los tratados y modelos de convenios en esa época discutían sobre el carácter "productivo" de tales actividades. Si la distinta terminología empleada resulta relevante a la hora de definir al EP, también es un tema de discusión.

Con posterioridad, el SII, ha agregado nuevos antecedentes a esta discusión, señalando respecto del artículo 58, N°1, de la LIR, que:

"La constitución en el país de un establecimiento permanente, en los términos a que se refiere el artículo 58 N° 1, de la Ley de la Renta, debe ser entendido como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen."¹²

En otro pronunciamiento similar, ese Servicio sostuvo que la extensión de la actividad de una empresa extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen, permite clasificarla en el artículo 58, N°1, de la LIR.¹³

Por ello, el Servicio señaló que es necesario distinguir dos situaciones:

- ✓ Si la entidad establecida en el país, a la cual se otorga poder, actuará como agente o representante en Chile de la empresa o sociedad extranjera; o
- ✓ Si estas mismas entidades intervendrán en las operaciones que se le encargan sólo como simples mandatarios de la empresa extranjera (sin representación).

Respecto del primer caso, se constituye un EP en los términos del citado artículo 58, N°1, de la LIR. Sin embargo, en el segundo, se trataría de inversionistas sin oficinas o establecimientos permanentes en Chile, donde no se desarrolla formalmente una actividad.

En cuanto al carácter remunerativo o productivo del EP, el SII ha sostenido más recientemente que no es necesario que el EP genere o tenga la aptitud de generar rentas para considerarlo como tal. Es más, ha sostenido que en la medida en que dicho contribuyente no posea bienes susceptibles de generar rentas del artículo 20, de la LIR, ni siquiera se aplicarán aquellas normas que permiten gravar los gastos que no son necesarios para producir renta alguna, siempre y cuando se relacionen con el giro de la empresa.¹⁴

Respecto de las rentas del EP, el SII ha interpretado que para los efectos de la declaración del Impuesto de Primera Categoría que le afecta, sólo debe considerar las rentas de fuente chilena que obtenga en el país derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, excluidas, por lo tanto, las de

¹² Oficio 2.205, de 05 de junio de 2000; Oficio 1.646, de 8 de mayo de 2009.

¹³ Oficio 303, de 28 de enero de 1998.

¹⁴ Oficio 1.478, de 17 de mayo de 2005; Oficio 4.053, de 20 de octubre de 2000; Oficio 1.599, de 15 de junio de 1998.

fuente extranjera, como por ejemplo, dividendos de acciones emitidas por sociedades anónimas constituidas en el extranjero y aquellas que remuneran servicios prestados totalmente en el extranjero, ello porque provienen de bienes situados en el exterior y de actividades desarrolladas en el extranjero, respectivamente.¹⁵

De acuerdo a lo anterior, los gastos asociados directamente a las rentas de fuente extranjera, no deben considerarse en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que se aplica solamente sobre las rentas de fuente chilena, conforme a lo dispuesto por la letra e), del N°1, del artículo 33, de la LIR. Es decir, al no computarse las rentas de fuente extranjera en la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, obviamente resulta improcedente que los gastos asociados a dichas rentas se rebajen de dicha base imponible, desembolsos que deben deducirse sólo de las rentas de fuente extranjera.¹⁶

Continúa el SII señalando sobre este punto que, cuando se trate de gastos comunes, es decir, de aquellos que digan relación tanto con rentas de fuente chilena como extranjera, debe determinarse la proporción que exista entre ambos tipos de rentas, y el porcentaje que corresponda a las rentas de fuente chilena, se aplicará sobre los gastos comunes o asociados a ambos tipos de rentas, y ésta proporción se aceptará como un gasto necesario para producir las rentas de fuente chilena, en la medida que se cumpla con los requisitos que establece el artículo 31, de la LIR.¹⁷

Si los gastos directamente vinculados a rentas de fuente extranjera o la proporción que corresponda, se rebajan de rentas de fuente chilena, tales desembolsos pasan a constituir un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 33, N°1, de la LIR, afectos al impuesto único del inciso 3°, del artículo 21, del mismo texto legal.¹⁸

Los efectos de calificar en este caso como EP a una determinada entidad son¹⁹:

1. Será un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría (tasa 17%) obligado a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, simplificada o sin contabilidad, según el caso²⁰, y del Impuesto Único del Inciso 3°, del artículo 21 (tasa 35%), de la LIR;

¹⁵ Oficio 2.556, de 8 de junio de 2004.

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Ídem.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ Oficio 265, de 31 de enero de 2007; Oficio 1.478, de 17 de mayo de 2005; Oficio 4.414, de 21 de septiembre de 2004; Oficio 2.493, de 31 de mayo de 2004.

²⁰ La Circular 58, de 19 de noviembre de 1990, señala expresamente que estos contribuyentes no pueden acogerse a los regímenes de rentas presuntas que

2. Deberá pagar el Impuesto Adicional con tasa 35% sobre todas las rentas de fuente chilena retiradas o remesadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo, con derecho a rebajar como crédito, el Impuesto de Primera Categoría que haya afectado tales rentas (Artículo 58, N°1, en relación con el artículo 14, letra A, N°1, ambos de la LIR);
3. Los retiros de utilidades tributables podrán acogerse al mecanismo de reinversión de utilidades que establece el artículo 14, letra A, de la LIR, en relación con el artículo 74, N°4, del mismo texto legal, disposición esta última que permite no practicar las retenciones respectivas cuando los retiros o remesas vayan a ser reinvertidos. Estas reinversiones sólo pueden efectuarse en empresas establecidas en Chile obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa conforme al Título II de la LIR²¹;
4. Dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias mensuales que afectan a los contribuyentes de la Primera Categoría en general, como por ejemplo, efectuar pagos provisionales mensuales²², retenciones por servicios personales independientes recibidos, etc.;
5. Conforme al artículo 66 del Código Tributario, debe inscribirse en el Rol Único Tributario;
6. Debe efectuar Declaración de Iniciación de Actividades y Término de Giro, conforme a lo dispuesto en los artículos 68 y 69 del Código Tributario;
7. De acuerdo con el artículo 38, de la LIR, debe declarar la **renta efectiva** de su actividad determinada sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile, cualquiera que sea el tipo de rentas que obtengan de aquellas a que se refieren los N°s. 1 al 5 del artículo 20 de la misma Ley, determinadas mediante **contabilidad completa, simplificada o sin**

establece la LIR. Mediante Oficio 2.530, de 13 de julio de 1994, se reconoció la posibilidad que determinen sus rentas efectivas según contabilidad simplificada, siempre que cumplan con los requisitos para hacerlo. No se encontraron pronunciamientos sobre la posibilidad de que determinen sus rentas efectivas sin contabilidad, como por ejemplo, según contrato, en este sentido, el artículo 20, N°1, letra c), de la LIR, dispone que en el caso de las personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato. Se debe recordar que el artículo 38 de la LIR, más que referirse a "rentas efectivas", alude a "resultados reales" de su gestión en el país.

²¹ Oficio 1.147, de 20 de marzo de 1993.

²² Oficio 4.206, de 24 de noviembre de 1994.

- contabilidad**²³, acreditada a través de libros y documentos debidamente timbrados ante el SII, conforme a las instrucciones generales impartidas sobre esta materia, cuando corresponda;
8. Debe llevar el Registro de la Renta Líquida Imponible y Fondo de Utilidades Tributables (FUT);
 9. Será contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, ello obviamente en la medida en que sus actividades se encuentren afectas a dicho tributo;
 10. Deberá efectuar y declarar retenciones de impuestos conforme a lo dispuesto el artículo 74, N°4, de la LIR²⁴;
 11. Le afectarán los impuestos Territorial, de Timbres y Estampillas, Derechos Aduaneros, Patente Municipal, etc.;
 12. El EP, según el SII, podría ser objeto de reorganizaciones empresariales.²⁵

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

Ya analizamos lo que sostuvo el SII en el Informe N°22 de 1966 de su Consejo de Abogados. Sin embargo, con posterioridad sostuvo un criterio totalmente distinto, señalando que una sociedad anónima constituida en el extranjero de acuerdo a las leyes del lugar de constitución, respecto de la cual un constituyente domiciliado o residente en Chile era propietario de la totalidad de sus acciones, constituía un EP de este último.²⁶

Como se aprecia claramente, esta instrucción y otras dictadas en el mismo sentido, estaban en contradicción con los argumentos del citado Informe N°22 del 29 de abril de 1966.

El fundamento del Oficio 1.872, de 1997, donde se sostuvo esta segunda interpretación, sería que de acuerdo con las normas de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, dicha empresa no tendría el carácter de sociedad anónima para los efectos chilenos, debido a que el contribuyente domiciliado o residente en

²³ Ya vimos que el SII ha reconocido las dos primeras posibilidades, sin que se hayan identificado pronunciamientos relativos a la tercera.

²⁴ El SII ha calificado estas retenciones como "auto retención". Oficio 1.399, de 21 de abril de 1993.

²⁵ Oficio 253, de 3 de febrero de 1997; Oficio 3.532, de 20 de diciembre de 1996.

²⁶ Oficio 1.872, de 22 de agosto de 1997.

Chile es el único titular y dueño de las acciones; por tal motivo constituiría un EP de aquel en el exterior para los efectos del artículo 41 B, de la LIR.

Uno de los principios esenciales que hemos analizado hasta aquí consiste en la unidad de personalidad jurídica entre el EP y su titular. Ello implica que la personalidad del titular cubre al EP. Ese fue el criterio del Informe N°22 de 1966.

Una sociedad anónima constituida en el exterior, en el caso en que la legislación respectiva permita que una sola persona natural o jurídica sea propietaria de la totalidad de sus acciones, goza de personalidad jurídica y, por lo tanto, puede ser sujeto de derechos y contraer obligaciones de manera independiente del dueño de los títulos o derechos.

Las disposiciones de la Ley 18.046, aplicables en esta materia en virtud del principio de remisión consagrado por el artículo 2 del Código Tributario, no permitían a juicio del SII que una misma persona fuera el propietario de la totalidad de las acciones de una sociedad anónima, hecho que de ocurrir, determina la disolución de la sociedad respectiva. Es así que el artículo 103 N°2 de esa Ley dispone que **la sociedad anónima se disuelve por reunirse todas las acciones en manos de una sola persona.**

Volviendo al criterio sustentado en el Oficio 1.872, de 1997, se podía resumir de la siguiente manera: "Si un contribuyente domiciliado o residente en Chile es dueño de la totalidad de las acciones de una sociedad anónima constituida en el exterior, dicha sociedad debe ser considerada en Chile como un EP para los efectos del artículo 41 B, de la LIR. Lo anterior porque si bien no podía considerarse una sociedad, daba cuenta de la existencia de ciertos bienes de propiedad de la empresa en Chile o de actividades que está se encontraba desarrollando en el extranjero.

Sin embargo, y aunque ya sabemos que el citado criterio de la autoridad administrativa cambió, vale la pena analizarlo, especialmente porque nada asegura que no pueda modificarse nuevamente en el futuro. Sobre esta materia, a diferencia de lo que señalaba el SII en dicha jurisprudencia, el efecto que prevé la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, frente al hecho de que el total de las acciones de una sociedad anónima sea de una misma persona, no es que la sociedad pasa a ser un EP, sino su disolución, es decir, la extinción de su personalidad jurídica, la que subsiste solamente para efectos de su liquidación. En este sentido, el ámbito de actuación de la sociedad disuelta se reduce considerablemente, en cuanto sólo podrá ejecutar los actos y celebrar los contratos que tiendan directamente a facilitar su liquidación y en ningún caso continuar con la explotación del giro social.

Como se aprecia claramente, nada de ello ocurre en este caso, dado que la sociedad constituida en el exterior sigue plenamente vigente, mantiene su personalidad jurídica

de acuerdo a la legislación del país de constitución, pudiendo celebrar válidamente actos o contratos.²⁷

Extremando lo señalado por el SII en el Oficio 1.872, de 1997, podría concluirse que la sociedad anónima constituida en el extranjero tendría un aparente doble carácter. Primero, para la legislación chilena sería un EP de un contribuyente domiciliado o residente en Chile y, segundo, sería para el derecho internacional una persona jurídica independiente, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones. Esto que en principio parece un tanto extraño, no lo es en realidad, porque, en ciertos casos, una persona natural o jurídica puede actuar en ese doble carácter, es decir, por sí misma, y como EP de otro contribuyente. Un caso que claramente lo demuestra es aquel que se refiere a la representación, donde el representante podría ser EP del no residente, pero a la vez llevar a cabo actividades por sí mismo, las que quedarían al margen de la tributación de dicho EP.

En otro orden de ideas, la propia Ley 18.046, establece que para que una sociedad anónima extranjera pueda constituir una agencia en Chile, entre otros, debe presentar los siguientes documentos emanados del país en que se haya constituido, debidamente legalizados: **Los antecedentes que acrediten que se encuentra legalmente constituida de acuerdo a la ley del país de origen y un certificado de vigencia de la sociedad.**

Otro problema que surgía de la interpretación contenida en el Oficio 1.872, de 1997, consistía en determinar si la sociedad anónima constituida en el exterior que se consideraba EP, podía, a su vez, constituir en Chile un EP. Además, había varios aspectos tributarios a considerar, como por ejemplo, el tratamiento que debía otorgarse a las distribuciones de dividendos que pudiera hacer esa sociedad; el régimen aplicable a los créditos por impuestos pagados o adeudados en el exterior; el tratamiento del mayor o menor valor producido en la enajenación de las acciones, etc.

El cambio de criterio al que se ha hecho referencia, se expresó mediante la Circular 38, de 10 de julio de 2007. En ella se señaló que a través de varios pronunciamientos el SII había sostenido que para los efectos de aplicar las normas de la LIR, las sociedades constituidas en el extranjero, cuya totalidad de acciones o derechos pertenecían a una sola persona residente en Chile, no se consideraban como personas jurídicas diferentes al contribuyente dueño de las mismas, razón por la cual habían sido clasificadas como agencias.

La razón de ello, continua, había sido que la legislación chilena sólo reconocía a las sociedades constituidas por dos o más personas diferentes. Sin embargo, la Ley 19.857 que creó las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, permitió la

²⁷ El SII ha utilizado este razonamiento, es decir, que se debe analizar el derecho del lugar de constitución para determinar la existencia de una sociedad, en otros pronunciamientos (Oficio 2.557, de 17 de agosto de 1995).

existencia de personas jurídicas pertenecientes a un sólo dueño persona natural y con un patrimonio propio distinto al del titular. Asimismo la Ley 20.190, a través de su artículo 17 N°1 letras a), b) y c) incorporó un nuevo párrafo 8 al Título VII del Libro II del Código de Comercio en el cual se reguló la constitución y funcionamiento de un nuevo tipo de sociedades denominadas "sociedades por acciones", las que, de conformidad al artículo 424 del Código de Comercio, pueden constituirse por una o más personas.

Luego, señala que en virtud de que estas modificaciones legales dejan de exigir la concurrencia de 2 o más socios como condición esencial para su existencia o validez legal, se estimó pertinente cambiar el criterio interpretativo referido. Por ello, ante la presencia de una sociedad constituida en el extranjero, que a su vez sea de propiedad de una sola persona residente en Chile, se debe aceptar su calidad de filial o persona jurídica distinta a su dueño o único accionista, debiendo en consecuencia, dejar de considerársela para los efectos de la LIR, y por ese sólo hecho, como una agencia de la persona con domicilio o residencia en Chile a la cual pertenezca, con los efectos que ello produce.

Pasando a otro tema, el SII ha sostenido que la ley tributaria no hace distinción entre la casa matriz y sus respectivas agencias o EP en el exterior, por lo que dichas entidades no son empresas independientes de la casa matriz, debiendo entenderse que las agencias son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica o sujeto de derecho.²⁸

Por regla general, conforme a la LIR se atribuye al EP en el exterior la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz, no obstante que ambas constituyan una sola persona jurídica, sin perjuicio de que deban consolidarse los resultados al final de ejercicio.²⁹

Conforme a lo señalado, el SII sostiene que al amparo de la legislación tributaria y atendido a que la matriz y su agencia en el exterior son la misma persona jurídica o sujeto de derecho, una agencia en el exterior no puede tener la calidad de acreedora de su matriz en Chile, ya que toda obligación supone la existencia de sujetos de derecho distintos, según lo dispuesto por el artículo 1.437 del Código Civil.³⁰

Dado que la casa matriz y su respectiva agencia en el exterior, constituyen una misma persona jurídica, cuando la casa matriz aplique las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, su agencia debe ser considerada como un activo o una inversión en el extranjero y sujeta a las normas de actualización del N°4 de ese artículo, tal como lo dispone en el N°4, del artículo 41 B, de la LIR, por lo que no es

²⁸ Oficio 800, de 17 de abril de 2008; Oficio 2.997, de 25 de octubre de 2007.

²⁹ Ídem.

³⁰ Ídem.

procedente que eventuales cuentas por pagar que la casa matriz tenga con su agencia en el exterior, deban ser consideradas como deudas u obligaciones (pasivos exigibles) para corregirse en los términos que establece el artículo 41, N° 10, de la misma Ley³¹.

En el caso de empresas constituidas en Chile que tengan EP en el extranjero, podría interpretarse que no cabría aplicar las disposiciones del artículo 38 de la LIR sobre precios de transferencia, ello dado el actual tenor literal de dicha disposición legal. Sin embargo, no obstante la aplicación de las normas de consolidación de rentas señalada (las rentas del EP en el exterior se gravan igualmente en Chile sobre base percibida o devengada), lo que en principio podría justificar la no aplicación de esta disposición, no debe olvidarse que de acuerdo a los Arts. 41 A y C de la LIR, los impuestos soportados en el extranjero por el EP pueden ser invocados como crédito contra los impuestos a la renta en Chile, razón por la cual no resulta indiferente para el Estado chileno que un monto excesivo de rentas se grave en el país donde el EP lleva a cabo sus actividades, lo que podría producir un traslado de la recaudación hacia ese Estado, en desmedro del Fisco nacional, ello como consecuencia de que los precios establecidos vulneren los parámetros legales. En contrario, podría argumentarse que lo dispuesto en el inciso 6°, del citado Art. 38, sí hace aplicables las normas legales que permiten a la administración tributaria efectuar ajustes de precios de transferencia en el caso de operaciones entre una matriz en Chile y su EP en el exterior. El debate resumido precedentemente, por su extensión y complejidad, no será materia del presente artículo.

2.6.- Conclusiones preliminares.

- ✓ La expresión "EP" que el derecho chileno incluyó en la LIR a partir de la reforma de 1964, proviene de aquella que a esa fecha estaba contenida en los tratados para evitar la doble tributación internacional. No obstante ello, desde mucho antes se venía gravando en Chile las rentas que no residentes obtenían mediante diversas formas de EP en el país;
- ✓ Los antecedentes legislativos analizados, llevan a concluir que al recogerse esta expresión en la Ley, se entendió que el concepto de EP contemplaba dos elementos, a saber:
 - Existencia de un lugar fijo de negocios donde se desarrolla el todo o parte de las actividades de la empresa, y
 - Que las actividades tuviesen un carácter "remunerativo".

Sin embargo, la explicación sobre el contenido de tales elementos es escasa y en algunos casos inexistente. Aunque será materia de un futuro artículo, mucho se ha discutido sobre qué debe entenderse para estos efectos por

³¹ Ídem.

“lugar”; por el carácter “fijo” de ese lugar, sobre qué actividades pueden generar un EP, etc.

- ✓ Con posterioridad, el SII señaló que el EP constituye una extensión de las actividades de la matriz, mediante la cual ésta realiza el todo o parte de sus actividades;
- ✓ El principio que subyace en las conclusiones anteriores consiste en que entre EP y su propietario, head office, matriz o titular, existe “unidad de personalidad jurídica” (lo que en el caso del EP constituido por un representante, se refleja en que lo obrado o actuado por el representante, se entiende obrado o actuado por el representado, radicándose en su patrimonio, salvo ciertas excepciones, los efectos de dicha representación), lo que en esencia diferencia, en principio, a un EP de una filial. Por lo tanto, el concepto de EP no puede aplicarse a figuras que den cuenta de la interacción entre dos o más personas jurídicas o sujetos de derecho independientes actuando en calidad de tales, salvo en aquellos casos en que actúen específicamente como EP.
- ✓ Lo anterior justificaría también el distinto tratamiento tributario que la LIR establece para inversiones en el exterior en EP, de aquel que otorga a las rentas del exterior que se obtengan a través de filiales, coligadas u otras inversiones, en cuanto en el primer caso se establece la consolidación de resultados (tanto de las rentas percibidas o devengadas por el EP en el exterior) y en el segundo no (sólo se gravan en Chile las rentas líquidas percibidas por concepto de dividendos percibidos del extranjero y otras rentas provenientes de inversiones similares).³²
- ✓ No obstante la unidad jurídica entre el EP y su titular, la LIR, para los efectos de determinar su tributación, parece recoger en mayor o menor medida, según sea el caso, “principio de empresa separada”, conforme al cual el EP es considerado como si fuese una empresa independiente de su titular. Este principio constituye una ficción dado que hace excepción a la regla de unidad de personalidad jurídica. Sobre la base de dicha ficción se ha construido toda la teoría del EP.

³² El artículo 12 de la LIR dispone que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco. En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

3.- RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS EP EN CHILE DE CONTRIBUYENTES SIN DOMICILIO NI RESIDENCIA EN EL PAÍS, PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA (LEGISLACIÓN DOMÉSTICA).

3.1.- Sujetos.

Pueden tener un EP en Chile afecto a las reglas del artículo 58, N°1, de la LIR, los siguientes sujetos:

1. Las Personas naturales **extranjeras**³³ que no tengan residencia ni domicilio en Chile. Sobre este punto, cabría concluir que si la persona natural sin domicilio ni residencia en Chile es chilena y no extranjera, no podríamos aplicar lo dispuesto por el artículo 58, N°1, de la LIR, sino que lo dispuesto por el artículo 61 del mismo texto legal, que regula el tratamiento tributario de las rentas de fuente chilena que obtengan personas naturales chilenas sin domicilio ni residencia en el país; y
2. 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. Como vemos, para la LIR el elemento relevante para determinar el domicilio o residencia de las personas jurídicas, es su lugar de constitución. Por ejemplo, una sociedad anónima constituida en Ecuador, en cuyos estatutos declara que se ha constituido de acuerdo a las leyes chilenas, fijando su domicilio en Santiago de Chile, de todos modos para la Ley será una persona jurídica sin domicilio ni residencia en el país.

3.2.- Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas según contabilidad completa, simplificada o sin contabilidad.

3.2.1.- Cálculo de las rentas del EP en Chile.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 38, de la LIR, en relación con lo dispuesto por los artículos 14, letra A, N°1; 20, N°1, letra c) y 68 del mismo texto legal, los EP en Chile de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, serán contribuyentes de la Primera Categoría gravados sobre sus rentas efectivas acreditadas mediante contabilidad completa, simplificada o sin contabilidad³⁴. Conforme al citado artículo 38, y así lo ha interpretado el SII, sólo se gravan con el Impuesto de Primera

³³ Las personas naturales chilenas sin domicilio ni residencia en el país, se regirán por las disposiciones del artículo 61 de la LIR.

³⁴ Recordemos que lo anterior podría ser objeto de discusión.

Categoría las rentas de fuente chilena del EP, de modo que quedarán al margen de la tributación en Chile, todas sus rentas de fuente extranjera, sin perjuicio del debido control para los efectos de la deducción de gastos cuando sea procedente. Efectivamente, el citado artículo 38 señala que las rentas de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de EP de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales de su gestión en el país.

Cuando ello no sea posible, es decir, cuando los elementos contables³⁵ del EP no permitan establecer su renta de fuente chilena, el SII podrá determinar la renta afecta de acuerdo a los siguientes métodos:

1. Aplicando a los **"ingresos brutos"** del EP la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta;
2. Aplicando al **"activo"** del EP la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta (Artículo 38, inciso 2º, de la LIR).

Por otra parte, conforme al artículo 35, de la LIR, cuando la RLI no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, el SII podrá presumir o estimar que la renta mínima imponible del EP, contribuyente de la Primera Categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por dicho Servicio, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza. No se aplicarán las presunciones señaladas precedentemente, cuando a juicio del SII, no pueda determinarse la RLI debido a caso fortuito.³⁶

Por otro lado, el artículo 36, de la LIR, establece que sin perjuicio de otras normas de la misma Ley, para determinar la renta efectiva de los contribuyentes que efectúen importaciones o exportaciones, o ambas operaciones, el SII podrá, respecto de dichas operaciones, impugnar los precios o valores en que efectúen sus transacciones o contabilicen su movimiento, cuando ellos difieran de los que se obtienen de ordinario en el mercado interno o externo. Para estos efectos, podrá solicitar informe al Servicio Nacional de Aduanas. La misma disposición legal señala que se presume que la renta mínima imponible de los contribuyentes que comercien en importación o exportación, o en ambas operaciones, será respecto de dichas operaciones, igual a un porcentaje del producto total de las importaciones o exportaciones, o de la suma de ambas, realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará,

³⁵ Si aceptamos que el EP puede determinar ciertas rentas efectivas según contrato, esta norma, dado su tenor literal, podrían entenderse como no aplicable a ese caso.

³⁶ Oficio 3.392, de 24 de agosto de 2000; Oficio 431, de 25 de enero de 1979; 3.738, de 18 de julio de 1977; Oficio 2.302, de 25 de abril de 1975; Circular 24, de 7 de febrero de 1975.

según su naturaleza, entre un 1% y 12%, ello determinado por el SII con los antecedentes que obren en su poder. Esta presunción sólo se aplica cuando no se acredite fehacientemente por el contribuyente la renta efectiva. Para determinar el producto de las importaciones o exportaciones realizadas se atiende a su valor de venta.³⁷

Además, las rentas del EP en Chile también podrán ser ajustadas conforme a los mecanismos que el artículo 38, de la LIR, establece para tratar los denominados precios de transferencias entre empresas relacionadas, materia que por su extensión y complejidad, no será tratada en este artículo. Sin embargo, para destacar su importancia, en materia de precios de transferencias se reconoce con toda su fuerza el principio de empresa separada del EP para fines impositivos, en cuanto se admite que puede celebrar actos y contratos incluso con su matriz, otorgando a la autoridad administrativa facultades para ajustar dichos precios en los casos que señala.³⁸

La renta calculada mediante la aplicación de los métodos señalados precedentemente, se considerará retirada de la empresa al término del ejercicio, y se gravará con el Impuesto Único del inciso 3º, del artículo 21, de la LIR, sin que sea necesario que sea efectivamente retirada o remesada al exterior.

3.2.2.- Tributación del propietario, matriz o titular del EP (Head Office).

Aunque jurídicamente se trata de un mismo sujeto de derecho y sólo para fines metodológicos, distinguiremos la tributación que afecta a la matriz del EP de la que se debe aplicar al EP propiamente tal, lo que resulta útil dadas las distintas oportunidades y formas de aplicar los tributos respectivos en Chile.

La matriz del EP, tributará con el Impuesto Adicional (impuesto final para contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile), sólo por las rentas que sean retiradas del EP o remesadas por este, ello de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 58, N°1, de la LIR, siempre que correspondan a rentas de fuente chilena. Si las rentas retiradas o remesadas son aquellas rentas de fuente extranjera del EP que no se afectaron con el Impuesto de Primera Categoría, tampoco se gravarán con el Impuesto Adicional. Conforme a lo dispuesto por el citado artículo 14, letra A, N°1, de la LIR, las remesas o retiros desde un EP en Chile, sólo se gravarán con el Impuesto Adicional, cuando correspondan a utilidades tributables que para efectos de su control deben registrarse en el libro FUT que debe llevar el EP en el país. Los retiros de utilidades en exceso de las utilidades tributables (utilidades financieras), no se gravarán en ese momento, sino que sólo cuando se produzcan utilidades tributables a nivel del EP.

³⁷ Oficio 1.591, de 8 de junio de 1995; Oficio 1.395, de 23 de mayo de 1995.

³⁸ Circular 3, de 6 de enero de 1998; Circular 72, de 27 de diciembre de 2002.

En cuanto a la incidencia del Impuesto Adicional que grava al titular del EP en la determinación de la base imponible de ese mismo tributo, cabe señalar que el artículo 58, N°1, citado, dispone que: *"Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutas."* Este párrafo fue introducido al comentado artículo por la Ley 18.985, de 1990, con lo cual se zanjó definitivamente la discusión que existía hasta esa fecha sobre cuál era la forma de calcular la base imponible de este tributo. Las dos posiciones sobre el punto se resumían así:

1. El Impuesto Adicional de 35% se calculaba directamente sobre el monto de la remesa, o
2. Se calculaba sobre una suma tal que rebajado el impuesto de 35% se obtenía la remesa líquida. Esta segunda alternativa fue la que en definitiva se incorporó al texto de la Ley.

Otro aspecto que vale la pena destacar, se refiere al Impuesto Adicional establecido por el artículo 59, N°4, de la LIR, que grava los fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte. Dicho tributo, cuya tasa es de un 5% sobre el monto de los ingresos provenientes de las operaciones señaladas sin deducción alguna, grava también a las empresas navieras que tengan establecimientos permanentes en Chile, pero tales empresas podrán rebajar de los impuestos que deban pagar conforme a la LIR, el impuesto de este número, reajustado en la forma que señala esa Ley. Cabe señalar que este impuesto no se aplica a los ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan análogas exenciones a las empresas navieras chilenas.

Interesante también resulta lo dispuesto por el artículo 59, inciso final, de la LIR, en cuanto establece que si los contribuyentes que obtiene las cantidades gravadas en ese artículo, deben pagar por ellas el impuesto que establece el artículo 58, N°1, de la misma Ley, es decir, porque las obtienen a través de un EP en el país, el impuesto de retención que se les haya aplicado de conformidad al artículo 59 comentado, se considerará sólo un anticipo que podrá abonarse a cuenta del impuesto definitivo que resulte de acuerdo al referido N°1, del artículo 58, de la LIR.

Resulta también importante destacar lo dispuesto por el N°1, del artículo 58 tantas veces citado, en cuanto señala que si bien se gravan con el Impuesto Adicional de tasa 35% la totalidad de las rentas de fuente chilena que se remesen al exterior o sean retiradas, acto seguido excluye de dicha tributación, a los intereses a que se refiere el N°1, del artículo 59, de la misma LIR. Dado que el pago de intereses supone la existencia de un crédito, cabe la duda aquí si el texto legal se refiere a la posibilidad de que existan créditos entre el EP y su matriz, por el cual el primero podría remesar intereses, o si se trata de créditos que el EP o directamente la matriz hayan celebrado en calidad de acreedores con deudores en Chile, y por los cuales se estén pagando intereses. Sabemos que hay normas legales que en nuestro país

reconocen el principio de empresa separada para explicar las relaciones entre EP y matriz, por lo que para fines tributarios ciertas operaciones entre ambos son tratadas como si tuvieran lugar entre sujetos de derecho distintos, entre ellas, los artículos 37 y 38 de la LIR.

De acuerdo a lo anterior, no sería extraño entonces que la disposición comentada se estuviera refiriendo a intereses que remesa el EP a su matriz en calidad de deudor por un crédito entre ambos, al cual al menos, desde un punto de vista tributario, se reconocería valor como tal. Sin embargo, esta no parece ser la interpretación correcta, ello teniendo en cuenta la historia de las disposiciones legales respectivas, que fueron luego interpretadas por el SII mediante la Circular 7, del 14 de febrero de 1988. Hasta antes de la modificación introducida por la Ley 18.682, el artículo 58, N°1, de la LIR, excluía del tributo que establece a los intereses "que se eximan del impuesto en virtud del N°1, del artículo 59", es decir, se refería claramente a intereses por créditos que se contrataban con terceros en Chile, los que se encontraban exentos del Impuesto Adicional. Entonces, lo que el citado precepto pretendía, es que los intereses liberados conforme al artículo 59, no se gravarán de acuerdo al artículo 58, N°1, cuando fueran remesados al exterior por el EP que el acreedor no residente tenía en el país. De no ser así, la exención carecía de sentido por el sólo hecho de tener un EP en Chile. Entonces, ya que con motivo de la modificación introducida por la Ley 18.682, los intereses en general pasarían a estar gravados, se tuvo que ajustar el texto del artículo 58, N°1, para los efectos de que este mismo problema no se produjera ahora respecto de la aplicación de las distintas tasas que los artículos 58 y 59 establecen.

En consecuencia, el artículo 58, N°1, cuando excluye los intereses del artículo 59 N°1, no se estaría refiriendo a intereses adeudados por el EP a la matriz y que, por lo tanto, constituyen un gasto para el EP en Chile, sino que a intereses que el EP remesa y que han sido recibidos desde los deudores chilenos, de modo que no se graven con la tasa del citado artículo 58 N°1 (35% menos el crédito por el impuesto de primera categoría que corresponda), sino con el impuesto único del artículo 59, N°1, cuya tasa podría ser inferior en buena parte de los casos (4%), sin derecho a crédito o deducción alguna.

No obstante lo señalado, esto no quiere decir que la LIR, para determinados efectos, no reconozca la posibilidad de que existan ciertas operaciones entre matriz y EP en Chile, a las que se reconocerían efectos similares a las que tienen lugar entre empresas independientes, tal como lo señala, por ejemplo, el artículo 37 de la LIR, que se refiere claramente a los gastos financieros en que el EP incurre, cuando el acreedor de ellos es precisamente su matriz.

Por otra parte, el EP en el país, por las remesas de utilidades tributables que efectúe a su propietario o titular, deberá practicar las retenciones respectivas a cuenta del Impuesto Adicional anual que afecta a dicho titular o propietario, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 74, N°4, de la LIR. Tales retenciones, según establece el artículo 79 del mismo texto legal, deben declararse y pagarse hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la respectiva remesa o retiro de utilidades

tributables. Estas retenciones sólo serán procedentes cuando al momento de efectuar las remesas existan utilidades tributables acumuladas en el EP y registradas en su FUT.

Si la inversión en el EP en Chile se ha acogido a las disposiciones del Decreto Ley N°600, de 1974, sobre Estatuto del Inversionista Extranjero, cabe señalar que a las rentas del EP en Chile se aplica el Impuesto de Primera Categoría cuando son percibidas o devengadas (hoy con tasa 17%), aplicándose luego sólo la alícuota restante para completar la carga impositiva total del inversionista cuando tales rentas son retiradas o remesadas al exterior, según sea la tasa de invariabilidad tributaria a que se encuentre acogido el contribuyente (la tasa actual del Decreto Ley N°600, de 1974, es de un 42%, de manera que si las rentas se han afectado a una 17% al momento de su devengo o percepción, debería aplicarse una tasa complementaria de 25% cuando las utilidades son remesadas al extranjero). Sin embargo, cabe señalar que al momento de la remesa o retiro tales contribuyentes podrían renunciar a la invariabilidad tributaria señalada, acogiendo a las normas generales de la LIR.³⁹

3.2.3.- Declaración de impuestos del EP y su titular o propietario.

Tanto los impuestos del EP como los que gravan a su titular o matriz no domiciliada ni residente en el país, se declaran en una misma declaración de impuestos anuales a la renta⁴⁰ (Artículo 65, N°1, de la LIR).

3.2.4.- Normas especiales sobre gastos para ciertos EP.

El artículo 37, de la LIR, dispone que en el caso de los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 del mismo texto legal, el SII podrá rechazar como gasto necesario para producir la renta el exceso que determine por las cantidades pagadas o adeudadas a sus casas matrices por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras cuando los montos de esas cantidades no guarden relación con los que se cobran habitualmente en situaciones similares, conforme a los antecedentes que proporcione el Banco Central de Chile y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.⁴¹

La disposición comentada reemplazó al impuesto que gravaba estos contribuyentes, y que ascendía al 2,6% del total de sus depósitos, el que sólo se aplicaba cuando el

³⁹ Circular 60, de 3 de diciembre de 1990; Circular 53, de 17 de octubre de 1990, Oficio 1.086, de 28 de marzo de 1985, entre otros.

⁴⁰ Formulario 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta.

⁴¹ Circular 61, de 23 de diciembre de 1993.

Impuesto de Primera Categoría resultaba inferior a este impuesto mínimo, incluyendo el caso cuando el banco extranjero se encontraba en situación de pérdida para fines tributarios.⁴²

Por su parte, el artículo 38, inciso 5°, de la LIR, contempla una disposición similar, aunque más amplia desde el punto de vista subjetivo, ya que dispone que el SII podrá rechazar como gasto necesario para producir la renta, el exceso que determine por las cantidades adeudadas o pagadas por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones crediticias o financieras celebradas por el EP con la casa matriz o con otra agencia de la misma, o con una institución financiera en la cual tenga participación de a lo menos un 10% del capital de la matriz.⁴³

3.3.- Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas según contabilidad simplificada o sin contabilidad alguna.

De acuerdo a lo sostenido por el SII, los EP en Chile de contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, podrían acogerse a estos regímenes de cálculo de rentas, dado que serían formas de determinar resultados reales de la gestión del EP en Chile.

3.4.- Impuesto de Primera Categoría sobre rentas presuntas.

Dado que, como hemos visto, de acuerdo al artículo 38, de la LIR, las rentas de fuente chilena de los EP se determina sobre la base de los resultados reales de su gestión en el país, estos contribuyentes, al igual que las sociedades anónimas y sociedades por acciones, están obligados a tributar con el Impuesto a la Renta sobre su renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa.⁴⁴

3.5.- Impuesto Único, del inciso 3°, del artículo 21, de la LIR.

Conforme a lo dispuesto por el citado artículo 21, inciso 3°, de la LIR, los EP en Chile de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, deberán declara y pagar el impuesto único de tasa 35% que establece, sobre todas las cantidades a que se refiere el inciso 1° del mismo artículo, que corresponden principalmente a gastos cuya deducción no se acepta para fines tributarios, siempre que se trate de retiros de

⁴² Oficio 3.893, de 2 de octubre de 1987; Oficio 1.001, de 18 de marzo de 1987.

⁴³ Circular 3, de 6 de enero de 1998.

⁴⁴ Circular 58, de 19 de noviembre de 1990.

especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de bienes del activo del EP.⁴⁵

4.- RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS EP EN EL EXTRANJERO DE CONTRIBUYENTES DOMICILIADOS O RESIDENTES EN EL CHILE PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA (LEGISLACIÓN DOMÉSTICA).

4.1.- Oportunidad en que las rentas del EP se gravan en Chile.

De acuerdo con el artículo 12, de la LIR, cuando deban computarse rentas de fuente extranjera por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, se considerarán las rentas líquidas percibidas, salvo que tales rentas provengan de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, computándose en este caso, tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero. La inclusión de los impuestos extranjeros para el cómputo en el país de las rentas de EP en el exterior, se justifica porque luego dichos tributos podrán ser aceptados como gasto en Chile, dado que la LIR sólo impide, en su artículo 31, N°1, la deducción como gasto de los impuestos de la propia Ley.

Del mismo modo, el artículo 41 B de la misma Ley, dispone que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, en el caso que tengan agencias u otros EP en el exterior, el resultado de ganancia o pérdida que obtengan se reconozca en Chile sobre base percibida o devengada.

4.2.- Forma de calcular el resultado del EP para los efectos de su reconocimiento en Chile.

Para efectos de calcular tal resultado, se aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso 2°, del artículo 31, cuya exclusión se justifica porque de no efectuarse, implicaría un doble o múltiple reconocimiento de esa pérdida, que ya se encuentra formando parte de los resultados de la empresa en el país (Artículo 41 B, N°1, de la LIR).

⁴⁵ Circular 45, de 24 de octubre de 1984.

4.3.- Oportunidad del reconocimiento del resultado del EP en el país.

El resultado determinado conforme a lo señalado precedentemente se debe agregar a la RLI de la empresa en Chile al término del ejercicio (Artículo 41 B, N°1, de la LIR). De lo señalado, parece desprenderse que la ley obliga a que los resultados tanto de la empresa en Chile como del EP, se determinen primero separadamente, para luego efectuar el agregado que señala. En este sentido, y considerando lo señalado en el número anterior, pareciera que la LIR entiende que debiera procederse de acuerdo a la siguiente secuencia:

1. Cálculo del resultado del EP de acuerdo a la legislación y demás normas del país en que se encuentra;
2. Luego se deberán ajustar tales resultados conforme a las disposiciones de la LIR, y
3. Finalmente, el resultado deberá agregarse, al final del ejercicio, al resultado de la empresa en Chile.

Cabe preguntarse en este punto, cuáles serían las consecuencias de obviar la secuencia anterior, es decir, si por ejemplo, por no exigirlo el país donde se encuentra el EP, este no lleva una contabilidad separada de su propietario o titular, de manera que sus operaciones se registran directamente en la contabilidad de aquél. En este caso, al final del ejercicio, no habrá resultado alguno del EP que agregar, porque éste se encontrará formando parte del mismo resultado de la empresa en Chile. De acuerdo al tenor de la Ley, y teniendo en cuenta el principio de empresa separada que inspira el tratamiento tributario de los EP en nuestra legislación, pareciera que la LIR entiende que los EP en el exterior de empresas chilenas deberán determinar sus propios resultados sobre la base de una contabilidad separada.

El SII ha sostenido que de lo dispuesto por la norma legal citada, se aprecia claramente que las empresas establecidas en Chile, que tengan en el exterior agencias u otros EP, en materia de ingresos y gastos incurridos por dichos establecimientos en el exterior, no deben registrarlos en Chile, sino que deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, la respectiva agencia o EP. Lo único que registra en el país la casa matriz es el resultado tributario obtenido por el EP, determinado por la empresa en Chile, de acuerdo con las normas legales comentadas. Para el SII, ambas entidades en materia de registro de ingresos y gastos son independientes, sin perjuicio de que los antecedentes que respaldan los valores generados o incurridos, según corresponda, por el EP en el exterior, deben estar disponibles para la casa matriz en Chile.⁴⁶

⁴⁶ Oficio 2.022, de 17 de julio de 1996.

4.4.- Moneda en que se determinan los resultados del EP.

La LIR ordena que los resultados de estos EP en el exterior, se determinen en la moneda del país en que se encuentre radicado, convirtiéndose a moneda nacional, cuando corresponda, de acuerdo al tipo de cambio establecido en el N°1, del artículo 41, de la misma Ley, al término del ejercicio. Obviamente, si el contribuyente en Chile que debe reconocer tales resultados lleva contabilidad en la misma moneda extranjera que el EP, no es necesario efectuar conversión alguna. Las autorizaciones para llevar contabilidad en moneda extranjera en Chile, se encuentran reguladas principalmente por el artículo 18, del Código Tributario.

4.5.- Registro de los resultados del EP en el FUT.

El resultado percibido o devengado del EP que ha sido incorporado a la RLI en Chile, debe registrarse en el FUT de la empresa en el país, para los efectos de aplicar sobre aquel los impuestos finales Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando las rentas respectivas sean retiradas, remesadas o distribuidas (Artículo 41 B, N°1, de la LIR).

4.6.- Norma de control del artículo 21, de la LIR.

Aquellas partidas del EP, que correspondan a las señaladas por el artículo 21, inciso 1°, de la LIR (principalmente a gastos cuya deducción no se acepta para fines tributarios, siempre que se trate de retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de bienes del activo) deberán considerarse retiradas para ser gravadas con los impuestos finales Global Complementario o Adicional, o gravadas con el impuesto único del inciso 3°, del mismo artículo, dependiendo de la naturaleza jurídica del contribuyente en Chile. En general, si el contribuyente en Chile que tiene un EP en el exterior es una sociedad anónima, tales partidas se afectarán con el citado impuesto único. Por el contrario, si se trata de otro tipo de sociedad o empresa (salvo aquellas que no siéndolo tributan como las sociedades anónimas), las referidas partidas se considerarán retiradas por los socios o empresarios, gravándose en consecuencia (Artículo 41 B, N°3, de la LIR).

4.7.- Naturaleza de las inversiones en EP para las empresas en Chile.

Las inversiones efectuadas en EP en el exterior por empresas domiciliadas o residentes en Chile, se considerarán para aquellas como activos en moneda extranjera para los efectos de su corrección monetaria, de manera que corresponde aplicar el sistema de ajuste contemplado por el artículo 41, N°4, de la LIR (Artículo 41 B, N°1, de la LIR).

4.8.- Créditos por impuestos pagados o adeudados en el extranjero.

Reconociendo el hecho de que las rentas obtenidas por el EP en el extranjero pudieron haberse gravado con impuestos a la renta en el exterior, la LIR contempla la posibilidad de que tales tributos puedan ser utilizados como crédito en el país respecto del impuesto a la renta de Primera Categoría que pueda gravar en Chile esas mismas rentas.

En primer lugar, dicho crédito se reconoce de manera unilateral por el Estado chileno, es decir, sin que sea necesario que entre Chile y el país en que se encuentra el EP, se encuentre vigente un Convenio para Evitar la doble Tributación Internacional (Artículo 41 A, de la LIR). Sin embargo, en los casos en que existan tales convenios, se reconoce igualmente el crédito, pero sujeto a reglas distintas que si bien son similares, podrían estimarse como más favorables en este último caso (Artículo 41 C, de la LIR).

La Circular 25, de 2008, interpreta las disposiciones legales comentadas en el presente capítulo.

5.- RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS EP EN CHILE DE CONTRIBUYENTES DOMICILIADOS O RESIDENTES EN EL PAÍS PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA (LEGISLACIÓN DOMÉSTICA).

En principio, cuando un contribuyente domiciliado o residente en Chile desarrolla sus actividades en distintos puntos del país mediante oficinas, sucursales, representantes, o cualquier forma de EP, no se producen efectos relevantes desde el punto de vista de la tributación final con el Impuesto a la Renta, ello porque los resultados del titular y de sus EP deben consolidarse. Aquí cobra toda su fuerza el principio de unidad de personalidad jurídica entre el contribuyente y sus EP.

Sin perjuicio de ello, ciertas obligaciones administrativas o de emisión de documentos, obligan a mantener cierto grado de separación, identificando aquellos documentos o libros que se mantienen en el respectivo EP.

No obstante ello, cabe señalar que sin perjuicio de la señalada consolidación de resultados, las rentas obtenidas a través del EP podrían estar afectas a un régimen tributario distinto del que afecta a su titular, lo que sucede cuando la agencia, sucursal, oficina, etc. se encuentran realizando operaciones en zonas francas.

6.- PRESIDENCIAS REGIONALES.

En la Circular 52, del 4 de octubre de 2005, el SII estableció un procedimiento para regular el funcionamiento en Chile de lo que denominó "Presidencias Regionales" de empresas extranjeras que se establezcan en el país. En dicha instrucción se señaló que ellas no constituyen en sí una persona jurídica, sino que un conjunto de ejecutivos y directores regionales que desempeñan funciones bajo vínculo de subordinación y dependencia de la empresa extranjera, los que se establecen en el país con el objeto de dirigir, supervisar y coordinar la implementación de las políticas comerciales, de marketing, financieras, administrativas, de productividad y de recursos humanos, entre otras actividades, para las empresas de su empleador ubicadas en uno o más países de la región o de otras latitudes, y con exclusión de ejercer tales actividades respecto de empresas, agencias o EP domiciliados en Chile.

En la misma Circular 52 de 2005, se indicó que por tratarse de empresas extranjeras que no tenían residencia ni domicilio en Chile y que no desarrollan actividades remuneradas en el país, sólo debía inscribirse en el RUT, para lo cual debían designar un representante en Chile, acreditar que la persona jurídica se encontraba constituida en el extranjero, llevar un registro diario de todas sus operaciones y presentar una declaración jurada simple, señalando que no habían recibido algún tipo de pago o contraprestación por las actividades desarrolladas en el país.

Respecto de su personal dependiente, la instrucción comentada señalaba que debían soportar los impuestos correspondientes a su calidad de trabajadores dependientes, siendo obligación del representante de la empresa extranjera retener, declarar y pagar el Impuesto Único de Segunda Categoría de acuerdo al N°1, del artículo 74, en relación con el artículo 78, ambos de la LIR, además de presentar al SII la declaración jurada correspondiente a las retenciones de dicho tributo.

Con posterioridad, mediante la Circular 29, del 8 de mayo de 2009, el SII señaló que la situación a la que se refiere la comentada Circular 52 de 2005, no representa una excepción dentro de la aplicación de la LIR, dado que tales empresas deben cumplir las mismas obligaciones de toda empresa extranjera que mantiene alguna presencia en el país, esto es, obtener RUT, lo cual es relevante tanto para fines tributarios como para la satisfacción de otros requerimientos legales, y retener y enterar en arcas fiscales los impuestos de retención en los casos que procedan, sin perjuicio de las demás obligaciones que legalmente les correspondan por su actividad en Chile. De acuerdo a ello, el SII consideró que no era necesario mantener exigencias adicionales en relación con la situación enunciada, por lo que derogó la Circular 52, de 2005, señalando que las empresas inscritas en el registro del SII, mientras mantengan la situación de no generar rentas afectas a impuesto en Chile, quedaban sujetas a las mismas obligaciones de carácter tributario que rigen para toda persona jurídica constituida que mantienen alguna presencia en país.

7.- CONCLUSIONES.

Hemos pasado revista a las principales disposiciones legales actualmente vigentes sobre la tributación de los EP en Chile. Del mismo modo, dimos una mirada a la historia del establecimiento de esta expresión en nuestra legislación sobre el Impuesto a la Renta y a la jurisprudencia administrativa sobre la materia.

Si bien no hay una definición expresa sobre qué debe entenderse por EP, resulta claro que dicho concepto ha sido tomado por nuestra legislación desde el derecho internacional, y más específicamente de los tratados para evitar la doble tributación internacional. Sin embargo, tanto desde el punto de vista de dichos tratados, como de la interpretación administrativa del concepto de EP, se han producido cambios tendientes a definir de forma más precisa al EP y su adecuada tributación.

La gran cantidad de situaciones prácticas que pueden presentarse, determinan que no siempre sea fácil detectar la existencia de un EP, con los efectos que ello conlleva. Nuestra legislación interna, o por lo menos como ha sido entendida recientemente por la administración tributaria, parece inclinarse en principio por una definición más bien formal de EP, basada en la representación. Conforme a ella, habría EP cuando la entidad en Chile asume la representación del no residente, pudiendo celebrar actos o contratos en su nombre. No obstante ello, se ha reconocido expresamente que el EP constituye un lugar fijo de negocios, es decir, un lugar en que las actividades de negocios de la empresa se desarrollan con cierto grado de permanencia o fijeza, mediante el cual desarrolla el todo o parte de sus actividades.

Por otra parte, no se ha exigido en la jurisprudencia administrativa más reciente, que las actividades del EP tengan necesariamente un carácter productivo o remunerativo, de modo que actividades de mera supervisión o control de inversiones, de investigación, etc., podrían constituir un EP.

Tal como anticipamos, en las próximas ediciones de esta revista, analizaremos el concepto de EP a la luz de los tratados para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile, para culminar con el estudio de las relaciones entre ambos conceptos.

Finalmente, no cabe duda que la inclusión de una definición expresa de EP en la LIR podría servir de ayuda al intérprete, aunque, de todos modos, tal como lo ha demostrado la experiencia internacional, no permitiría bajo ningún punto de vista soslayar completamente las dificultades propias de la materia, que a lo menos en parte, hemos revisado en el presente trabajo.