



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO

**ATRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES SEGÚN EL
MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL
PATRIMONIO OCDE Y EL CRITERIO DEL SERVICIO DE
IMPUESTOS INTERNOS. EL PROBLEMA DE LA DEDUCCION DE
GASTOS**

MATÍAS NICOLÁS ALBA DE LA BARRA

Memoria presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae,
para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Mauricio Pérez Andueza

Santiago, Chile

2014

ÍNDICE

<u>INTRODUCCIÓN</u>	página 1
<u>CAPÍTULO PRIMERO</u>	
1. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA	página 3
1.2.- EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA	página 4
1.2.1.- <u>ACTIVIDADES COMPRENDIDAS EN ESTA CATEGORIA</u>	página 4
1.2.2.- <u>DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE</u>	página 6
1.2.2.1.- Los ingresos brutos	página 6
1.2.2.2.- La Renta Bruta	página 7
1.2.2.3.- Métodos para determinar el costo directo	página 8
1.2.2.4.- La Renta Líquida	página 9
1.2.2.5.- La Renta Líquida Imponible	página 10
1.3.- EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO	página 11
1.3.1.- Sujetos Gravados	página 11
1.3.2.- Base Imponible	página 11
1.3.3.- Tasa del Impuesto	página 11
1.3.4.- La Renta Bruta Global	página 12
1.3.5.- La Renta Neta Global	página 13
1.4.- EL IMPUESTO ADICIONAL	página 14
1.4.1.- <u>HECHOS GRAVADOS Y TASAS</u>	página 14
i. Artículo 58 N°1 de la LIR	página 14
ii. Artículo 58 N°2 de la LIR	página 15
iii. Artículo 58 N°2 de la LIR	página 15
iv. Artículo 58 N°2 de la LIR	página 16
v. Artículo 58 N°2 de la LIR	página 17
vi. Artículo 59 de la LIR	página 17
1.5.- CONCLUSIONES	página 18

CAPÍTULO SEGUNDO

2. ASPECTOS GENERALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

SEGÚN LA LIR página 20

2.1.1.- Definición y configuración página 20

2.1.2.- Tratamiento tributario aplicable página 22

2.2.- ASPECTOS GENERALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN ARTÍCULO QUINTO DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA OCDE

2.2.1.- Generalidades página 23

2.2.2.- Definición y configuración página 24

2.2.3.- Lugar de Negocios página 25

2.2.4.- El lugar de negocios debe ser fijo página 27

2.2.5.- La realización de actividades de la empresa mediante este lugar fijo de
negocios página 30

Párrafo segundo del artículo cinco página 33

Párrafo tercero del artículo cinco página 34

Párrafo cuatro del artículo cinco página 34

Párrafo cinco del artículo cinco página 35

Breve análisis página 36

Significado de la frase: *poderes que la faculten para concluir contratos en nombre
de la empresa* página 37

Habitualidad en el ejercicio de los poderes para concluir contratos página 37

2.3.- Algunos aspectos sobre el artículo quinto en relación con los criterios adoptados por la entidad fiscalizadora, el SII página 41

2.3.1.- Tratamiento tributario página 42

2.4.- CONCLUSIONES página 43

CAPÍTULO TERCERO

3.1.- ATRIBUCION DE BENEFICIOS A LOS ESTABLECIMIENTOS

PERMANENTES.

3.1.1.- Generalidades	página 46
3.1.2.- Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes	página 48
3.1.2.1.- Análisis del párrafo primero del artículo siete	página 48
3.1.2.2.- El Criterio de la actividad económica pertinente	página 49
3.1.2.3.- El Criterio de la entidad funcionalmente separada	página 53
3.1.2.4.- Aspectos importantes	página 53
3.1.3.1.- Análisis del párrafo segundo del artículo siete	página 55
3.1.3.2.- Generalidades	página 55
3.1.3.2.1.- Análisis del proceso de atribución de los beneficios al establecimiento permanente	página 56
3.1.3.2.1.1.- Primera fase: <i>Determinación de las actividades y las condiciones de una empresa hipotéticamente distinta y separada</i>	página 57
3.1.3.2.1.2.- Análisis Funcional y Factual	página 58
3.1.3.2.1.3.- Atribución de riesgos	página 60
3.1.3.2.1.4.- Atribución del capital libre	página 62
3.1.3.2.1.2.- Segunda fase: <i>Determinación de los beneficios de la empresa hipotéticamente distinta y separada a partir del análisis de comparabilidad</i>	página 63
3.1.3.2.1.2.1.- Generalidades	página 63
3.1.3.2.1.2.2.- Aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencias a la atribución de beneficios	página 64
3.1.3.2.1.2.3.- Análisis de comparabilidad	página 66
3.1.3.2.- Análisis del párrafo tercero del artículo siete	página 67
3.2.- CONCLUSIONES	página 71

CAPÍTULO CUARTO

4.1.- CRITERIO SEGUIDO POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Análisis del oficio 2.890 de 4 de Agosto del 2005 página 75

Análisis del oficio 3.397 de 14 de Diciembre del 2007 página 77

Análisis del oficio 614 de 14 de Marzo del 2011 página 79

4.2. CONCLUSIONES página 82

BIBLIOGRAFÍA página 90

ANEXO página 92

INTRODUCCIÓN

Los establecimientos permanentes son figuras que llevan años utilizándose en materia empresarial; por otra parte en cuanto a los beneficios que de estos puedan reportar, las empresas que deciden implementarlos dentro de sus políticas de negocios, surge la necesidad de buscar un criterio uniforme en cuanto a la forma cómo tributarán al respecto. Lo anterior se acrecienta aun más cuando tratamos de empresas que participan en distintos lugares del globo, por lo que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha desde hace un buen tiempo buscado una respuesta a este tema.

Es así que desde su creación junto con su comité de Asuntos Fiscales ha realizado una serie de estudios en relación al tema de la atribución de los beneficios a los Establecimientos Permanentes lo cual desde la perspectiva tributaria genera muchas discusiones, en especial al momento de establecer criterios comunes de manera que cada administración tributaria pueda tenerlos en consideración al gravar las rentas de aquel.

Como resultado de lo anterior nacen los denominados Modelos de Convención Tributaria sobre la Renta del capital y del patrimonio; este sirve, como lo indica su nombre, como un modelo a la hora de que los Estados negocien los términos en los cuales suscribirán un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional. Importante es, recordar que una vez suscritos los tratados por ambos Estados, estos están obligados a cumplirlos e incluso tanto es así que aquellos en la etapa de negociación tienen la posibilidad de hacer reservas, es decir, dejar cláusulas o términos no aplicables a ambos o a uno de ellos, dependiendo de los intereses y políticas de cada uno. Todo esto lleva a la entrada en vigencia de los convenios incorporándose al ordenamiento jurídico respectivo.

Sin embargo como leyes, los CDI, no están ajenos a interpretaciones por parte de quienes los utilizan, es decir, los empresarios, toda vez que de ellos se hacen valer para llevar a cabo sus actividades. Además están las autoridades tributarias, las cuales velan por el cobro de tributos respecto de negocios que se desarrollen dentro de su jurisdicción. Todo ello ocasiona problemas al momento de interpretarlos y aplicar los tributos correspondientes, en la forma que proceda.

Es así como surgen los denominados “comentarios”, los cuales; son el resultado de estudios realizados por el comité respecto de los diversos temas que abarca el modelo y tienen como principal objetivo acordar una interpretación común y adecuada, en otras palabras, un criterio uniforme sobre cómo deben interpretarse las disposiciones en él contenidas. Al mismo tiempo sirven de base para la redacción de las disposiciones del mismo, las cuales se verán reflejadas en los respectivos CDI. Por lo mismo, en atención a la materia de estudio, hasta la fecha ha habido dos versiones del artículo siete y tres de los comentarios a esta disposición, con fecha julio del 2010 las últimas versiones de ambos, resultando una nueva versión de modelo de convenio OCDE.

En Chile, dado lo anterior, han surgido problemas a la hora de saber qué criterios se utilizarán para aplicar los tributos correspondientes a los beneficios que obtiene la empresa extranjera que provienen del Establecimiento permanente ubicado en el país. Lo lógico sería pensar que son los del modelo, pero la realidad práctica no puede estar más lejos de la conclusión arribada. Provocando que la autoridad tributaria, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), elabore un criterio completamente distinto al planteado en el modelo de convenio elaborado por la OCDE, generando absurdos tributarios respecto de estas figuras, todo con miras a recaudar la mayor cantidad de impuestos.

El objetivo del trabajo consiste en analizar dos puntos elementales en relación con el criterio del SII en esta materia y son: **i) es absurdo que la autoridad tributaria condicione el ejercicio de un derecho otorgado por el Convenio (CDI) a aquel contribuyente de un Estado contratante que desarrolle sus actividades en otro Estado contratante, por medio de un establecimiento permanente situado en aquel. Y ii) si la respuesta a lo anterior es no, por qué el contribuyente (la empresa extranjera) al cumplir con la condición, habilitándolo, para ejercer el derecho la autoridad tributaria lo aplica sólo para las rentas que aquél obtenga hacia el futuro y no para el pasado.**

CAPÍTULO PRIMERO

1. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA

Como parte del sistema tributario de nuestro país, nos encontramos con el impuesto a la renta, regulado a través del conocido Decreto Ley 824 del año 1974, el cual ha ido sufriendo numerosas modificaciones, que básicamente son respuestas a las necesidades y actualidad económica del momento como asimismo a las necesidades fiscales del país, todo ello mediante sus diversos mecanismos. Básicamente este cuerpo legal contempla cuatro impuestos, de los cuales solamente dos son propiamente impuestos que pagan las personas finalmente y nos referimos: al impuesto de primera categoría, en el cual nos detendremos para ir analizándolo brevemente; el impuesto único de segunda categoría, no teniendo, relevancia para nuestro trabajo, el impuesto global complementario y el adicional, ambos que si interesan analizar.

El Impuesto de primera categoría grava las rentas percibidas y devengadas de las empresas, personas naturales y jurídicas en que predomina la explotación de un capital, aplicándose una tasa que en la actualidad es de un veinte por ciento.

Por su parte el impuesto único de segunda categoría grava las rentas percibidas por los trabajadores que se desempeñan como dependientes, aplicándosele una tasa progresiva que variará de acuerdo al monto percibido.

En cuanto al Impuesto Global Complementario y Adicional, respecto del primero este grava el retiro, reparto de utilidades de los empresarios, sean estos individuales o sociedades anónimas, aplicándosele una tasa progresiva en razón del monto percibido. Asimismo grava las rentas percibidas por contribuyentes que desarrollan libremente su profesión u oficio. Por su parte el, adicional grava las rentas que se remesen o sean retiradas por personas que no tienen domicilio ni residencia en el país.

Para explicar brevemente cómo funciona este impuesto arrancaremos explicando cuáles rentas provenientes de determinadas actividades quedan afectas con este, después

haremos mención a cómo se calcula su base imponible, dentro de este punto está lo que nos interesa; los descuentos de gastos necesarios para producir la renta y finalmente su tasa.

1.2.- EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

1.2.1.- Actividades comprendidas dentro de esta categoría

Las encontramos principalmente en el artículo veinte del decreto ley 824 de 1974, de hecho su inciso primero parte disponiendo: *“Establécese un impuesto de 20% que podrá ser imputado a los impuestos Global Complementario y Adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56 n° 3 y 63.”*

Continúa el citado artículo: *“Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:...”*
N°1 La renta de los bienes raíces de acuerdo a las normas que se señalan. Distinguiendo la clase de bien raíz, si es agrícola o no agrícola.

- N° 1.1 Bienes raíces agrícolas. Se trata de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas.
- N°1.2. Bienes Raíces no agrícolas. Se distingue entre contribuyentes que exploten estos bienes como propietarios o usufructuarios y quienes exploten estos inmuebles en una calidad distinta a la de usufructuario o propietario.

En el primer caso se presume que sus rentas son iguales al 7% sobre su avalúo fiscal y ellos tributan en base a renta efectiva sólo cuando demuestren esas rentas mediante contabilidad fidedigna de acuerdo con las normas generales que imparta el director. Por su parte, cuando la renta exceda del 11% del avalúo fiscal se debe declarar mediante renta efectiva.

Con relación al segundo grupo de contribuyentes, respecto de las rentas que obtengan de la explotación de los inmuebles tributan en base a renta efectiva y no presunta como en los casos anteriores.

N° 2 Rentas que se obtienen de capitales mobiliarios.

Se refiere a rentas provenientes de capitales mobiliarios, consistentes en intereses, pensiones o cualquier otro ingreso que provenga del dominio, posesión o mera tenencia de esos instrumentos. Se incluyen además las rentas provenientes de bonos debentures o títulos de créditos, cauciones en dinero, contratos de renta vitalicia, entre otros, los encontramos desde las letras a) hasta la g) del número dos del artículo en análisis.

Nº 3 Las rentas provenientes de actividades mencionadas en este numeral.

Se refiere básicamente a las rentas que se obtienen por el ejercicio de actividades comerciales, industriales, minería, industria aérea, entre otros. Esta numeración de actividades es lo que da lugar al hecho gravado del impuesto, su numeración es taxativa, sin embargo existen ciertas actividades que puedan agregarse; ello por la forma en que se encuentra redactado, específicamente, las actividades de la industria y del comercio. Se trata de una acepción amplia de ambos conceptos en este sentido. Respecto de la industria se incorporan tanto los procesos productivos como los de transformación. A su vez la voz comercio se refiere a una manifestación concreta de la actividad comercial tradicional y no tan amplia como la contenida en el artículo 3 del Código de Comercio.

Nº4 Rentas de actividades del número 4 del artículo en comento.

Se refiere a rentas que provienen de ciertos servicios en que predomina el capital por sobre el trabajo. Ejemplos: rentas obtenidas por corredores sean estos, titulados o no, excluyéndose los que son personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo sin que empleen capital; obtenidas por comisionistas con oficina establecida, martilleros, entre otros como clínicas hospitales, colegios, empresas de diversión y esparcimiento.

Nº 5 Rentas provenientes de actividades del numeral 5 del artículo 20.

Nos encontramos en este número con todas las rentas percibidas o devengadas cuya tributación no esté expresamente establecida en esta categoría, ni se encuentre exenta. Cabe tener presente que se deben incorporar en esta categoría todas aquellas rentas percibidas o devengadas en las que **predomine el capital**, por lo que cumpliendo este requisito y no estando exenta de tributos queda incorporado en esta categoría.

Nº6 Rentas de premios de Lotería.

Se les aplica un impuesto de carácter único, de un 15% sobre el premio de lotería. Asimismo se aplica la misma tasa a los premios correspondientes a boletos no vendidos ni cobrados en el sorteo anterior.

1.2.2.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Los artículos 29 y siguientes de la ley sobre Impuesto a la Renta, regulan el procedimiento en virtud del cual se puede calcular la base imponible, cual es: la renta líquida imponible sobre la cual se le aplica una tasa de un 20%.

Su cálculo es un poco complejo, sin embargo se puede describir en seis etapas que se mencionan a continuación:

INGRESOS BRUTOS

- COSTOS DIRECTOS DE EXPLOTACIÓN.

RENTA BRUTA

- GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA

RENTA LÍQUIDA, a ella hay que hacerles correcciones lo que arroja la:

RENTA LIQUIDA AJUSTADA, a la cual se le pueden hacer agregaciones y deducciones y finalmente da como resultado:

LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE. (Esta no es lo mismo que la utilidad que se haya obtenido, no tienen que ser los mismos resultados, si pueden coincidir pero no es más que una coincidencia)

Recordemos que todo impuesto se aplica sobre una base imponible, la de este se calcula de la forma mencionada y su tasa es actualmente de un 20%. Sin embargo y de conformidad a un proyecto de ley de reforma tributaria introducido al Congreso Nacional con fecha 1 de Abril del presente año, se pretende modificar esta tasa aumentándola progresivamente a un 25%, ello con el objeto y junto con otras medidas de recaudar mayores fondos para la educación principalmente.

Analicemos brevemente cada una de ellas:

1.2.2.1.- Los Ingresos Brutos.

Son aquellos que se derivan de la explotación de bienes y actividades incluidas en esta categoría. Se incluyen todos los ingresos, con excepción de los contenidos en el artículo 17 que son los ingresos no renta. Ahora, tratándose de contribuyentes de esta categoría, que estén obligados o puedan llevar contabilidad fidedigna se consideran ingresos brutos los reajustes a que se refieren los números 25 y 28 del artículo 17 es decir: reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés u otros títulos de deudas emitidos por cuenta o con garantía del Estado y pagos provisionales.

Además se consideran ingresos brutos las rentas provenientes de las actividades del artículo 20 número dos, esto es: rentas obtenidas del capital mobiliario. Sin embargo, estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional.

También se consideran ingresos brutos de acuerdo a las reglas que correspondan los siguientes:

- Los montos a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2° del artículo 20°, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.
- Los ingresos obtenidos con ocasión de la celebración de contratos de promesa de venta de inmuebles, se incluyen en el año que se suscriba el contrato de venta correspondiente.
- Los ingresos obtenidos de la celebración de contratos de construcción por suma alzada, en cuyo caso el ingreso bruto está representado por el valor de la obra ejecutada, se incluirá en el ejercicio en que se formule el cobro.
- Asimismo constituyen ingresos brutos del ejercicio, los anticipos de intereses que obtengan los bancos, empresas financieras y otras similares.

1.2.2.2.- La Renta bruta.

Una vez determinados cuales son los ingresos brutos de conformidad al artículo 29, se le deben deducir los costos de los bienes y servicios que son necesarios para producir la renta y con ello obtener la renta bruta.

De tal manera el artículo 30 de la ley da reglas con relación a tales costos directos, distinguiéndose entre las mercaderías adquiridas en el país y las importadas. Nos referiremos brevemente a ellas.

- Mercaderías adquiridas en el país. Se considera como costo directo de aquellas el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente.
- Las mercaderías internadas. Se considera como costo directo el valor CIF¹, los derechos de internación, los gastos de desaduana miento y optativamente el flete y seguros hasta la bodega del importador.
- Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente. Se considera como costo directo el valor de la materia prima y de la mano de obra utilizada.

1.2.2.3.- Métodos para determinar el costo directo.

El inciso segundo del artículo treinta nos señala que el caso del costo directo de la venta de mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o en el caso de determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o a artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos más antiguos, sin perjuicio que el contribuyente utilice el método de valorización de su inventario de costo promedio ponderado.

Eso sí hay dos aspectos a considerar, 1.- si bien es cierto que el legislador no establece limitaciones al contribuyente a fin de que este pueda optar por cualquiera de ambos métodos, el que, adopte será el que determine el valor de las existencias al término del ejercicio, vale decir si por ejemplo un contribuyente vendedor de ropa de temporada adquiere nuevas mercaderías para la temporada siguiente: primavera, siendo que aún le queda stock de ropa de invierno debe valorizar ese nuevo stock con el método ya asignado al de invierno. Y 2.- el otro aspecto dice relación con el tiempo por el cual se debe utilizar el método adoptado. La ley señala que se deberá mantener consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos.

¹ Clausula comercial utilizada en el comercio internacional que significa costo seguro y flete en sus cifras en inglés “cost, insurance, freight”

1.2.2.4.- La renta líquida.

Para llegar a ella se deben deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producir la renta. Este concepto de gasto es completamente distinto del de costo ya que el gasto no está involucrado en el proceso productivo, sea como un insumo o materia prima, sino que se trata de desembolsos que se deben recurrir para alcanzar la renta generada en el ejercicio.

El artículo 31 de la ley, consagra un catálogo de desembolsos que constituyen gastos necesarios y que deben deducirse de la renta bruta para dar lugar a la renta líquida, se trata de una enumeración que no es taxativa por lo que si este desembolso cumple con los requisitos señalados por la ley se pueden considerar como gastos necesarios.

Requisitos:

- Que se trate de gastos que no hayan sido rebajados como costos directos, sea que se hayan pagado o adeudado durante el ejercicio comercial que corresponda y
- Se tienen que acreditar y justificar en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos; esto implica darles una razonabilidad económica.

Algunos gastos enunciados por la ley: los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas en el año a que se refiere el impuesto (se excluyen los intereses y reajustes pagados o adeudados por préstamos o créditos que se hayan utilizado para la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría), los impuestos establecidos por las leyes chilenas, siempre que estén relacionados con el giro de la empresa y que no sean de aquellos establecidos por la Ley sobre Impuesto a la renta o se trate del impuesto territorial (se excluye como crédito contra el impuesto final por disposición legal de acuerdo a la ley 19.578 de 29 de julio del año 1998, o se trate de contribuciones especiales), se puede descontar como gasto, una cuota anual de depreciación que sufran los bienes físicos del activo movilizado o circulante; entre otros, que no es del caso enunciarlos todos ellos.

1.2.2.5.- La renta líquida imponible.

Una vez que se obtiene la renta líquida, a ella hay que hacerle ciertas agregaciones o deducciones, la cual nos arroja la renta líquida ajustada, paso previo a obtener finalmente la base imponible de este impuesto.

Así las cosas el artículo treinta y tres de la ley nos da ciertas partidas que se deben sumar o agregar a nuestra renta líquida o bien que deben deducirse. Partiremos primeramente con **las agregaciones**: estas tienen como requisito indispensable que hayan disminuido la renta líquida declarada para que puedan hacerse efectivas², algunos ejemplos: las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente, o a los hijos de éste, solteros menores de 18; los retiros efectuados por el contribuyente, sea que se hayan hecho en especie o en dinero; las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes; entre otros. En suma se deben agregar a la renta líquida todas aquellas partidas que están enumeradas en el artículo 33 número 1 en la medida que: hayan disminuido la renta líquida o que se trate de gastos rechazados.

En cuanto a las **deducciones**, el número dos de este artículo, establece una serie de partidas que deben deducirse de la renta líquida y son: las sumas que correspondan a dividendos que se perciban y a las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, siempre que no se trate de empresas o sociedades constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido de acuerdo a las leyes chilenas y las rentas exentas de la ley de impuesto a la renta y de otras leyes especiales.

Una vez hechas las operaciones descritas precedentemente se obtiene la renta líquida ajustada, la cual constituye la base imponible de este impuesto.

² Requisito que se encuentra el número 1 del artículo 33 el cual señala: *“Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:
1°.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:...”*

1.3.- EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Recordemos que este tributo grava las rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas que tengan domicilio o residencia en el país, sobre las rentas que perciban.

1.3.1.- Sujetos gravados.

Personas naturales o jurídicas que tengan domicilio o residencia en Chile, pero también quedan gravados las comunidades hereditarias, los depósitos de confianza en beneficio del que está por nacer, depósitos hechos de conformidad a un testamento y bienes que tenga una persona a título fiduciario.

1.3.2.- Base Imponible.

Mientras que en el impuesto de primera categoría a la base imponible se le denomina renta líquida imponible y supone un cálculo complejo, en este tributo su metodología es un poco más sencilla, sin perjuicio de ser compleja de determinar, se le denomina renta neta global, sobre ella se le aplica una tasa, de una escala progresiva que aumentará en la medida que aumenta la renta neta global.

1.3.3.- Tasa del impuesto.

Ella dependerá de la cantidad de ingresos percibidos por el contribuyente, la cual variará de acuerdo a una escala progresiva, la cual se divide en tramos de ingresos medidos en unidades tributarias anuales. Para ello el artículo 52 de la ley señala: *“Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada... con arreglo a las siguientes tasas:”*

Sin embargo este aspecto fue modificado en virtud de la reciente reforma tributaria, que vino a cambiar ciertos aspectos de nuestro sistema tributario, es así como la ley 20.630 publicada en el Diario Oficial de la República de Chile con fecha 27 de septiembre del año 2012, introdujo ciertos cambios en este tributo siendo el más perceptible la reducción de las tasas marginales del mismo así como el de segunda categoría ello, porque son las mismas tasas que vale la pena comentar.

En primer lugar, las tasas marginales de cada tramo de este impuesto fueron rebajadas, de la lectura que se hace de la historia de la ley y del mensaje con que el ejecutivo acompaña este proyecto de ley al Congreso Nacional señala: estas rebajas *“representan un alivio para la clase media, pilar fundamental de la reforma, cuyo objetivo es disminuir considerablemente el pago de los impuestos personales de la clase media. Además estas rebajas permiten estimular el crecimiento económico y claro porque una rebaja de los impuestos personales estimula la participación laboral y el empleo, dado que aquellas se concentran en los tramos de menores ingresos. Finalmente, estas permiten fortalecer el emprendimiento y la innovación que ha existido en las últimas décadas, siendo una tendencia a nivel mundial y no sólo local³”*. Y

En segundo término, se introdujo un nuevo tramo para aquellas rentas iguales o superiores a 260 UTA con una tasa marginal de un 40%, esto se hace por razones de equidad en la carga tributaria, dado que todos aquellos contribuyentes que se encuentren en este tramo pagarán más, por lo mismo su tasa marginal no se modifica, pero a su vez constituye un desincentivo, toda vez que mientras más alta es la renta, la misma tasa será aplicada, por lo que, quienes superen con sus rentas el tramo de las 260 UTA soportarán una mayor carga respecto de quienes están justo por encima del tramo, produciendo un desincentivo a percibir rentas tan altas.

1.3.4.- La Renta Bruta Global.

La renta bruta global está constituida por diversas partidas que la misma ley señala en su artículo 54: *“Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:..”* las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a las rentas imponibles determinadas conforme a las reglas de los impuestos de primera categoría o segunda categoría, por ejemplo: el retiro de utilidades tributables que hace un dueño de una empresa que tributa en primera categoría y determina su renta en base a contabilidad completa; los dividendos repartidos por una sociedad anónima o en comandita por acciones que hace a uno de sus socios. También constituye una partida para determinar

³ Historia de la ley N° 20.630, Mensaje Presidencial, página 8. Biblioteca del Congreso Nacional.

la renta bruta global, la renta líquida imponible de empresas que tributan en primera categoría, que son autorizadas a llevar contabilidad simplificada; sueldos y pensiones afectos al impuesto único de segunda categoría, cuando el trabajador ha obtenido otras rentas afectas al impuesto global complementario.

1.3.5.- La Renta Neta Global.

Una vez obtenida la renta bruta se deducirán de aquella ciertas cantidades, enumeradas en el artículo 55 de la ley lo que determinará la renta neta global. *“Para determinar la renta neta global se deducirán de la renta bruta global las siguientes cantidades:...”*

Por nombrar algunas partidas: tenemos el impuesto territorial efectivamente pagado en el año comercial o calendario que corresponda a la renta bruta global, incluso las contribuciones que se paguen por bienes raíces que se destinen a ciertos giros o actividades de las enumeradas en el artículo 20 de la ley, por ejemplo: predios agrícolas que tributen en base a contabilidad simplificada; cotizaciones voluntarias realizadas por el afiliado en su cuenta de capitalización individual en cualquiera de los fondos que administre la AFP o los depósitos en una cuenta de ahorro previsional voluntario en alguno de los planes de ahorro voluntario autorizados por la superintendencia de bancos e instituciones financieras o de valores y seguros, según corresponda, que hayan sido efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global, que sean de cargo del contribuyente; empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones, siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que retiren las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad⁴.

⁴ No debe confundirse con lo expuesto en el artículo 17 número 8 letra a) en tal sentido el mayor valor que se obtiene de la enajenación de acciones, es así como esta norma es usada actualmente como una herramienta de planificación tributaria toda vez que el contribuyente de segunda categoría o único de segunda categoría, trabajador independiente o dependiente según corresponda, descuenta de su cotización obligatoria además un porcentaje adicional para invertirlo en un depósito de ahorro voluntario, puesto que por lo general se invierten en acciones que después se venden en el mercado, eso genera una ganancia que para efectos de este número no constituye renta en la medida que no se vendan varias acciones en un mismo año. Ahora, por parte de la base imponible del impuesto global complementario o único de segunda categoría, se ve disminuida dado que el sueldo imponible es menor, porque parte de ese porcentaje va al apv y el otro a la cuenta de capitalización individual obligatoria.

1.4.- EL IMPUESTO ADICIONAL

Recordemos que este tributo, el cual se encuentra en el título IV de la Ley de Impuesto a la Renta, grava todas aquellas rentas obtenidas por personas que perciban rentas de fuente chilena y que no tengan domicilio ni residencia en el país.

Al igual que el impuesto Global Complementario, se aplica sobre base percibida y no devengada, además es un impuesto que supone un mecanismo de retención, dado que la renta que es remesada al exterior y sobre la cual se aplica la tasa que corresponde debe retenerse el monto del impuesto. Este mecanismo funciona de acuerdo a los artículos 74 y siguientes de la ley.

Este mecanismo tiene su justificación dado que no siempre se remesan utilidades a aquel contribuyente que no tiene su domicilio en el país los meses de abril de cada año, por lo que para facilitar su control y por ende asegurar su recaudación se utiliza este mecanismo de retención de la entidad que remesa, para que después el fisco, de acuerdo a los resultados arrojados por la contabilidad de aquella, devuelva parte del dinero retenido o simplemente retenga lo ya dado.

1.4.1.- HECHOS GRAVADOS Y TASAS.

Se aplican a este respecto las normas contenidas en los artículos 58 a 63 de la ley. Cabe mencionar además que a diferencia del impuesto Global Complementario, el Adicional no tiene una tasa única, sino que dependerá de factores como: el hecho gravado y quien haga la remesa.

Por último, sólo nos remitiremos a algunos hechos gravados, siendo el más relevante para el objetivo de este trabajo el del número 1 del artículo 58, que dice relación con personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio o residencia en el país, respecto de rentas que obtengan de Establecimientos Permanentes que funcionan en el país.

- i. ***“1) Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que remesen al exterior o sean retiradas...”***

En este caso, se les aplica una tasa de un 35%, sin embargo este hecho gravado no ha estado ajeno a críticas, dado que en la actualidad se discute acerca de si estas empresas debieran o no tener derecho a descontar los gastos en que incurren para llevar a cabo sus actividades en el país y en consecuencia tributar en base a una renta neta, esto es régimen general: primera categoría y usarlo como crédito frente al impuesto adicional de tasa de 35%. O sólo en base a renta bruta, es decir: únicamente 35% sin descontar gastos. Asunto que se discutirá mas adelante y que precisamente constituye la base de este trabajo.

- ii. ***“2) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país, pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas...”***

De conformidad al artículo 74 de la ley, las sociedades que distribuyan estas cantidades deberán efectuar la retención de los dividendos que paguen a cuenta del Impuesto Adicional si existen utilidades tributables y en el caso de que no existan se deberán practicar las retenciones del Impuesto Adicional.

También se aplica este impuesto a operaciones y servicios prestados en el país, pero por personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile. Así el artículo 59 de la ley señala los casos en los cuales se aplica una tasa dependiendo del hecho gravado, por nombrar algunos:

- iii. ***“Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado...”***

Sin embargo esta tasa se puede rebajar a un 15% cuando se remesen o paguen, cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos o diseños industriales, entre otros, que correspondan según las definiciones y características contenidas en la ley de propiedad industrial.

Asimismo se aplica una tasa de un 15% a aquellas cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de programas computacionales o softwares que se hagan al exterior.

¿Qué pasa cuando estas remesas pagadas por regalías o asesorías prestadas a una persona jurídica en el país, son declaradas como prescindibles o improductivas para el desarrollo económico del país?

En este caso el Presidente de la Republica previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y del Comité Ejecutivo del Banco Central, podrá elevar estas tasas hasta el 80%, constituyendo así una norma anti elusiva para evitar remesar dineros sin pagar el impuesto que les corresponda⁵.

Sin embargo esta tasa se puede rebajar a un 30% cuando ocurran algunas de las siguientes situaciones:

- Que el acreedor o beneficiario de tales regalías o remuneraciones, se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en algunos de los países que formen parte de la lista de paraísos fiscales.
- Cuando posean o participen en el 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor. o
- En el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.

iv. “Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y

⁵ Esta norma contenida en la parte final del inciso primero del artículo 59 de la ley, fue modificada por la ley de reforma tributaria introducida por la ley 20630 de 27 de Septiembre del año 2012 en razón de su artículo numero 1 letra K. Con el objetivo de reducir la evasión fiscal, dado que muchas empresas utilizaban estas figuras para remesar dineros a las personas en el extranjero sin pagar una gran cantidad de impuesto, ya que eran consideradas como servicios de asesorías o uso o explotación de patentes, de las cuales el contribuyente chileno utilizaba en el país.

televisión que no queden afectas a impuesto en virtud del artículo 58 N° 1, tributarán con la tasa de un 20% sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.”

v. ***“Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectos a una tasa de 15%.”***

vi. Finalmente se aplica este impuesto con una tasa de un 35% a aquellas cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país, por los siguientes conceptos: intereses, sin perjuicio que se les puede aplicar una tasa de un 4% cuando aquellos provengan de algunos de los instrumentos que señala la ley en el número 1 del artículo 59, por nombrar algunos: depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera que se hayan efectuado en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central para recibirlas; intereses que provengan de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales; de bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, como asimismo de los demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o Banco Central, por nombrar algunos.

1.5.- CONCLUSIONES

El impuesto a la renta contenido en el decreto ley número 824 del año 1974, viene a gravar las rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas en razón de actividades económicas desarrolladas por los mismos o simplemente por trabajos realizados de manera dependiente o independiente, estableciendo la ley diversos tipos de atribución tributaria a los diversos contribuyentes que este impuesto abarca.

Nuestra ley sobre impuesto a la renta, describe y regula cuatro tipos de impuestos, los cuales se aplicaran a ciertos contribuyentes en razón de factores de atribución como domicilio y fuente de la renta. Así las cosas, distinguimos en primer lugar el impuesto de primera categoría, que viene a gravar las rentas obtenidas por personas jurídicas en razón de actividades económicas que desarrollan en el país y que las encontramos enumeradas en el artículo veintiuno de la ley sobre impuesto a la renta. Su tasa es de actuales 20% sin perjuicio que hoy día se discute un proyecto de ley de reforma tributaria el cual introduce diversos cambios al sistema impositivo nacional destacándose un alza de la tasa a un 27%. Se paga una vez al año y su declaración se hace sobre el cálculo de una base imponible de compleja elaboración basado en la contabilidad que lleva empresa. Asimismo se aplica por regla general sobre una base devengada, no siendo necesario que la renta haya ingresado materialmente a arcas empresariales, sino basta un derecho de aquella para cobrarla respecto de su acreedor.

En segundo lugar distinguimos el impuesto de segunda categoría, el cual no tiene una tasa única sino una que se establece en razón de una escala progresiva, la cual ha sido elaborada tomando en consideración los ingresos percibidos por el contribuyente. Se aplica sobre las rentas percibidas por personas naturales en el desempeño de una actividad profesional renumerada, de manera dependiente. Se paga mes a mes y su declaración y posterior pago corresponde al empleador.

Por otra parte, distinguimos el impuesto global complementario, cuya tasa deriva de la misma tabla del artículo cincuenta y dos de la ley, sólo que en este caso se aplica sobre rentas percibidas por personas naturales o jurídicas que tengan domicilio y residencia en el país, sean éstas obtenidas en razón de retiros que hagan los dueños de empresas o por el

pago de dividendos que hagan las sociedades anónimas a sus accionistas y en razón del impuesto de segunda categoría por rentas obtenidas por trabajadores independientes por sus actividades reenumeradas. Se declara y paga una vez al año, el mes de abril del año calendario siguiente a aquel en que se percibió la renta.

Finalmente distinguimos el impuesto adicional, el cual tampoco tiene una tasa única, puesto que variará dependiendo de la actividad respecto de la cual se obtiene la renta, así por ejemplo: por el pago de una patente de invención o el uso de softwares o incluso por reproducción de material cinematográfico en el país, entre otros, todos ellos enumerados en los numerales del artículo 58 de la ley. Continuando con lo anterior, nos encontramos además con las remesas obtenidas por el contribuyente en razón de tener algún tipo de establecimiento permanente en el país. Los contribuyentes son personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio ni residencia en Chile, su declaración y pago le corresponde a quien recibe la prestación del servicio o donde se origina la renta en el país y se aplica, al igual que el global complementario, sobre base percibida.

Cabe señalar que tanto el impuesto global complementario y adicional en cuanto a su pago y declaración deben sujetarse a las normas de control, contenidas en el artículo 74 de la ley y 14 de la misma que señala normas aplicables a los dueños de las empresas, en otras palabras, establece el marco jurídico para ver como tributarán los dueños de las empresas respecto de las rentas que retiran o que se le sean distribuidas, destacándose el sistema único en el mundo de integración de dos impuestos distintos que se materializa en que el impuesto pagado por la empresa esto es, el de primera categoría, sirve como un crédito al posterior tributo que debe pagar el dueño por las utilidades que retira o el pago de dividendo percibido, basándose en un registro contable denominado FUT.⁶

⁶ Por el proyecto de ley de reforma tributaria que actualmente se discute en el Congreso Nacional, contempla eliminar este registro contable y reemplazarlo por diversos factores de determinación del dueño o accionista a la empresa o sociedad, sea en razón de su participación por el número de acciones o bien por la participación en el capital social de la misma, entre otros. Todo ello bajo un mecanismo denominado renta atribuida.

CAPÍTULO SEGUNDO

2.1.- ASPECTOS GENERALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

2.1.1.- Definición y configuración.

En cuanto a esta materia debemos recurrir al artículo 58 número 1, enmarcado dentro del Título IV sobre “El Impuesto Adicional” que regula su aplicación a personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile. El tenor de la norma en su inciso primero dice:

“Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

- 1) *Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, **que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que remesen al exterior o sean retiradas...**”*

Como se puede apreciar, la LIR no define lo que se entiende por tal sino por el contrario se remite a mencionar los tipos de establecimientos permanentes que pueden configurarse quedando afectos a este tributo, siendo las oficinas, los agentes y los representantes quienes componen la enumeración. Similar situación ocurre con la configuración del mismo, la LIR nada señala al respecto y lo que es más, en nuestro ordenamiento jurídico no se contempla ninguna de ambos aspectos, salvo el caso de la agencia.

Por lo que es el legislador tributario quien para efectos de su competencia (aplicación de tributos) intenta llenar este vacío, pero no de la manera esperada (con una definición) sino enumerando los diversos tipos de Establecimientos Permanentes.

En cuanto a este asunto y dada la practica a lo largo de los años, el SII a través de diversos pronunciamientos, solicitados por los contribuyentes, mediante oficios ha intentado configurar los parámetros o elementos que debe contener a su juicio un establecimiento permanente; si bien es una gran ayuda no deja de ser curioso por cuanto la entidad administrativa por esta vía en casos concretos se ha visto en la necesidad de definirlos, pero sólo en aquellos casos. De manera que en varios oficios aquél ha concluido en reiteradas ocasiones lo que es un establecimiento permanente, repitiendo elementos claves, resultando entonces la elaboración de un concepto que ha sido aceptado por los contribuyentes.

A continuación mencionaremos algunos oficios con el objeto de saber cuáles son esos elementos:

- Oficio 2645 de 28 de Agosto de 1995 a propósito de la figura de Banco Custodio Extranjero, se concluye lo siguiente “... *del análisis de los antecedentes acompañados a la presentación, se desprende que los clientes extranjeros otorgan un mandato o un poder a los bancos custodios o representantes locales, para que estos efectúen las inversiones respectivas por cuenta de sus clientes, quienes en opinión de este Servicio, son los que asumen la calidad de los agentes o representantes y, por lo tanto, de contribuyentes para los efectos tributarios, en los términos que lo establece en el artículo 58 n° 1 de la Ley de la Renta.*”

Elementos claves: mandato o poder para realizar las inversiones, agentes o representantes.

- Oficio 2890 de 4 de Agosto del 2005 sobre una empresa peruana que presta sus servicios a una empresa usuaria en Chile, la cual eventualmente envía personal técnico al país por 183 días a prestar sus servicios; en este caso se concluye respecto si se constituye o no un E.P “...*para determinar la tributación en Chile que afecta a la empresa de Perú, una vez resuelto que Chile tiene derecho a gravar la renta, es necesario establecer si la presencia en Chile de la empresa origina o no un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta. Al respecto, este Servicio ha expresado a través de*

algunos pronunciamientos emitidos sobre la materia, que la constitución en el país de un establecimiento permanente en los términos a que se refiere la norma legal indicada, debe ser entendida como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen.

Elementos claves: extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile y representación total de la empresa extranjera con capacidad para cerrar negocios en los términos del mandato.

De tal manera que el SII ha entendido que se configura un establecimiento permanente (E.P) cuando concurren los siguientes elementos: que la empresa extranjera lleve a cabo sus negocios en el país, sea través de un agente o representante u oficina y que aquellos asuman la representación de la matriz a la que pertenecen y cuenten con poder suficiente para cerrar el negocio en el país en el que desarrollen sus actividades.

2.1.2.- Tratamiento Tributario aplicable.

En cuanto al tratamiento tributario a que quedan afectos, por el momento cabe mencionar el artículo 38 inciso primero el cual señala: *“La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él...”*

De manera que las rentas obtenidas por el E.P deben considerarse a la hora de aplicar el impuesto del artículo 58 n° 1 respecto de la empresa matriz. Sin embargo veremos

este asunto con más detalle en los capítulos cuarto y quinto, por cuanto hay ciertas incidencias con respecto de lo que se sostiene en los CDI.

2.2.- ASPECTOS GENERALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN EL ARTÍCULO QUINTO DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO ELABORADO POR LA OCDE

2.2.1.- Generalidades.

El Concepto de E.P es casi tan antiguo como los convenios para evitar la doble imposición, así en el ámbito de las relaciones multilaterales los diversos estados han convergido en la redacción de diversos modelos, los cuales han ido evolucionando, partiendo de los borradores de convenio elaborados por la Sociedad de las Naciones en los años 1927, 1933, 1943 y 1946, pasando por el Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 1963, hasta el texto que lo sustituyó en 1977, el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE⁷.

Por su parte, la importancia de la configuración de un establecimiento permanente radica en cuanto una vez configurado le permite al Estado Contratante detentar potestad tributaria sobre las rentas que obtenga su matriz y de esa forma gravar con sus tributos aquellas, ello en la medida que se logre atribuir las rentas a ese E.P en los términos que más adelante analizaremos y de esas rentas.

Es así como este artículo, viene en su párrafo primero a dar un concepto o definición de E.P, señalando los párrafos sucesivos actividades que constituyen un E.P como también que actividades no lo constituyen.

⁷ “Informe sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes” 17 de julio del 2008, párrafo 1, pp 16.

La manera en cómo se va a analizar este artículo cinco será de la siguiente forma: en primer lugar, se hará mención de la definición de establecimiento permanente contenida en su párrafo primero, para luego tomar algunos comentarios elaborados por la FCA, luego haremos mención al párrafo segundo que viene a señalar expresamente que tales instituciones allí mencionadas son E.P, con sus respectivos comentarios, para finalmente mencionar brevemente los párrafos sucesivos.

Finalmente se hará mención a la relación de la definición de establecimiento permanente con nuestra legislación.

2.2.2.- Definición y configuración.

El párrafo primero del artículo cinco del Modelo de Convenio define de manera genérica al E.P señalando:

“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

El concepto de E.P se utiliza principalmente para determinar si el Estado contratante en el que se encuentra tiene o no derecho a gravar las rentas por el obtenidas, lo que en relación con el artículo siete del modelo de convenio el cual viene a establecer normas que permitan determinar que rentas son las que se le atribuyen al E.P, resultando armonioso, al mismo tiempo, con lo señalado en su párrafo primero de tal artículo.

Básicamente el párrafo primero define de manera genérica lo que debe entenderse como establecimiento permanente, conteniendo las principales características de este concepto. Estas condiciones son:

- La existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

⁸ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 24 pp.

- Este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo⁹.

Analícemos brevemente los elementos del mismo en razón de los comentarios hechos a este párrafo.

2.2.3.- Lugar de negocios.

Abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin¹⁰.

Se dice que ese lugar no necesariamente debe ser de dominio de la empresa que desarrolla sus actividades en él, como asimismo tampoco debe tener la calidad de arrendatario o disponga de él a cualquier título. Así se desprende de los comentarios introducidos al modelo de convenio, respecto del párrafo en comento: *“Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros)”*.

Es más, hasta ese lugar de negocios puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa e igual satisface este elemento para configurar un E.P. A continuación veamos algunos ejemplos tomados de los comentarios analizados, los cuales nos ayudan a ilustrar de mejor manera esta idea:

⁹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 95 pp.

¹⁰ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 96 pp.

Ejemplo 1: *Un vendedor que visita periódicamente a un cliente importante para tomarle sus pedidos, reuniéndose para ello con el director de compras en el despacho de este. En este caso los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, no constituye un lugar fijo de negocios mediante el cual se lleven a cabo las actividades de dicha empresa*¹¹.

Ejemplo 2: *un pintor que, durante dos años, pasa tres días a la semana en un edificio grande de oficinas de su principal cliente. En este caso la presencia del pintor en el edificio de oficinas de dicha empresa donde está realizando las funciones más importantes de su negocio (es decir, las obras de pintura) constituirá un establecimiento permanente del pintor*¹².

Ejemplo 3: *una empresa de transportes por carretera que utiliza cada día durante varios años el muelle de descarga que hay en el almacén de un cliente con objeto de entregarle las mercancías que ha adquirido este último. En este caso la presencia de la empresa de transportes por carretera en el muelle de descarga es tan limitada que no cabe considerar que ese lugar está a su disposición ni que constituya, por tanto, un establecimiento permanente de dicha empresa*¹³.

Resumiendo entonces y tal como se desprende de la siguiente cita: “el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un “lugar de negocios”, no siendo necesario que la citada empresa tenga un título legal formal para utilizar el emplazamiento. Así, por ejemplo, puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad¹⁴”.

¹¹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 96 pp.

¹² “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 97 pp.

¹³ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 96 pp.

¹⁴ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 96 pp.

2.2.4.- Segundo elemento: “el lugar de negocios debe ser fijo”.

Esto implica que exista una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado, el período por el cual funciona aquel en un Estado contratante es irrelevante si lo hace en un punto indeterminado como asimismo si se trata de equipos, atendido al punto anterior, tampoco implica para que se satisfaga este elemento, aquellos deban estar fijados materialmente al suelo, bastando solamente que ese equipo permanezca en un lugar determinado.

Ahora, qué sucede cuando por la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa, implica el traslado de actividades de un punto de ubicación a otro próximo. *En estos casos se considerara por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión.*

Algunos ejemplos que sirven para ilustrar este principio:

Ejemplo 1: *una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera*¹⁵.

Ejemplo 2: *un “centro de oficinas”, en el que una empresa consultora alquila periódicamente diferentes despachos, como un lugar de negocios único de la empresa citada puesto que, en este caso, el edificio constituye un todo geográfico y el centro de oficinas es un lugar de negocio único para la empresa consultora.*¹⁶

En consecuencia en estos casos para que se satisfaga este elemento, deben esas actividades que se desarrollan en diversos lugares deben formar una unidad comercial y geográfica coherente en relación al negocio que se lleva a cabo.

¹⁵ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 98 pp.

¹⁶ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 98 pp.

Finalmente cuando no se da esta unidad comercial y aunque las actividades se lleven a cabo en una zona geográfica delimitada, no implica que deba considerarse como un lugar de negocios único. El siguiente ejemplo ilustra mejor esta idea: *un pintor que trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un edificio grande de oficinas, no existiendo fundamento para considerar que existe un único proyecto de reforma del edificio. No cabrá considerar al edificio como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura. No obstante, si tomamos el ejemplo de otro pintor que, con sujeción a un único contrato, lleva a cabo unas obras en todo un edificio por encargo de un solo cliente, el trabajo representará un proyecto único para el pintor y cabrá considerar al edificio en su conjunto como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura, dado que constituye una unidad comercial y geográfica coherente*¹⁷.

Por otra parte cuando esas actividades que se llevan a cabo en una zona y forman un solo proyecto, por ende constituyen una unidad comercial coherente pueden carecer de una coherencia geográfica necesaria para considerarla como un lugar único de negocios. El siguiente ejemplo nos demostrara esta idea, sobre un agente que trabaja para un banco, cuya labor es la preparación de agentes del mismo, por lo que debe ir a cada sucursal de la entidad, esas sucursales son lugares diferentes dado su emplazamientos geográficos distintos. *Un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de los empleados de un banco, habrá que considerar cada una de las sucursales como una unidad independiente. No obstante, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, habrá que considerar que permanece en el mismo lugar de negocios. La sucursal ubicada en un mismo lugar posee una coherencia geográfica que no está presente en el caso del consultor que se traslada de una sucursal a otras con diferente emplazamiento*¹⁸.

Recordemos que el lugar de negocios, de acuerdo a la definición, debe ser fijo, de manera que habrá que considerar la existencia de un Establecimiento Permanente cuando el

¹⁷ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 98 pp.

¹⁸ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 98 pp.

lugar en el que se desarrolla la actividad tenga un cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal.

Sin embargo, bien podría darse la situación de que exista un lugar de negocios que constituya un E.P. a pesar que en la práctica esa actividad se lleve a cabo en un período corto de tiempo atendida la naturaleza del negocio, en ocasiones se hace bastante complejo determinar si ese caso concreto es o no un E.P. Pero a pesar de que ha habido divergencias entre los países miembros acerca de las prácticas adoptadas por ellos sobre los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es que no debe considerarse la existencia de un establecimiento permanente cuando la actividad que se lleva a cabo en un país por medio del lugar de negocios que tiene menos de seis meses de permanencia. Como asimismo a la inversa, si ese lugar de negocios tiene más de seis meses, constituye un E.P.

Ahora aquellas actividades de naturaleza recurrente, constituyen una excepción a esta regla, pues en estos casos deben tomarse en cuenta los períodos de tiempo durante los cuales se utiliza este lugar de negocios junto con el número de veces en que se utiliza. Otra excepción la constituyen actividades que se desarrollan plenamente en un país es cuestión (por ello hay que entenderlo como el país donde se pretende configurar el E.P), puesto que aun cuando por la naturaleza del negocio se lleve a cabo de manera temporal, el hecho de desarrollarse plenamente en un país determinado, su conexión con aquel es bastante poderosa¹⁹.

Para cerrar este apartado, resumiremos en tres ideas su contenido, tomadas de los comentarios al artículo quinto del modelo de convenio: las interrupciones temporales de las actividades llevadas a cabo en un lugar de negocios no implica que deje de existir un establecimiento permanente. Del mismo modo cuando un determinado lugar de negocios se utiliza únicamente durante cortos períodos de tiempo pero esta utilización se repite regularmente a lo largo de un período prolongado de tiempo, no hay que considerar que aquel sea de naturaleza temporal.

Ahora, cabe la posibilidad de que un determinado lugar de negocios sea utilizado por periodos muy cortos de tiempos para una serie de actividades que lleva a cabo una misma persona o varias personas relacionadas entre sí, en un intento de evitar que

¹⁹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 98 y 99 pp.

establezca que dicha sede sea utilizada por cada uno de los negocios individuales con fines netamente temporales.

Cuando un lugar de negocios haya sido concebido, en un principio, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado como un E.P, pero en los hechos, se mantiene durante un periodo cuya duración no permita atribuirle el carácter de temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y por ende en un E.P. Finalmente, un lugar de negocios puede asimismo constituir un establecimiento permanente desde su inicio, aunque en la práctica haya existido durante un período muy corto de tiempo, si debido a circunstancias especiales, ha tenido que ser liquidado prematuramente, por ejemplo: muerte del contribuyente o fracaso de las inversiones.

2.2.5.- Tercer elemento: “La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios”.

Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. De acuerdo al punto anterior no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular²⁰.

Cuando una empresa de un Estado contratante a través de un lugar fijo de negocios mantenido en el otro Estado, cede o alquila a terceros activos materiales como por ejemplo: equipos, instalaciones, etc., sean muebles o inmuebles, como también activos intangibles tales como patentes, procedimientos de fabricación, esta actividad conferirá, por regla general, el carácter de establecimiento permanente. Lo mismo sucede cuando se proporcionan capitales por medio de un lugar fijo de negocios, así una empresa de un Estado alquila o cede instalaciones, equipos o activos intangibles como patentes, a una empresa de otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en este último, para tal actividad de arrendamiento o cesión, esos activos no constituyen por sí solos un E.P del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arriendo del equipo por ejemplo.

²⁰ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 99 pp.

Igual situación ocurre cuando el arrendador proporciona a disposición del arrendatario personal para facilitar la operación y mantención de los equipos, una vez instalados, ello bajo dirección, control y responsabilidad del arrendatario. Ahora, si esta responsabilidad es más amplia, por ejemplo, el equipo participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplean los equipos o si mantiene e inspecciona él o los equipos bajo la responsabilidad y control del arrendador, la actividad de aquel puede exceder del simple arriendo de equipos y constituir una verdadera actividad empresarial, en este caso podrá considerarse que existe un E.P si se cumple el criterio de permanencia.

Otro ejemplo en el que no puede considerarse que una empresa realice toda o parte de su actividad a través de un lugar de negocios es el de los operadores de telecomunicaciones de un Estado contratante que celebren un contrato de itinerancia “roaming” con un operador extranjero a fin de permitir a sus usuarios conectarse a la red de telecomunicaciones del operador extranjero. En virtud de tal contrato, un usuario que se encuentre fuera de la cobertura de su red nacional podrá efectuar y recibir automáticamente llamadas de voz, enviar y recibir datos o acceder a otros servicios utilizando la red extranjera. El operador de red extranjero facturará al operador de la red nacional del usuario por el servicio prestado. En un contrato de itinerancia normal, el operador de la red nacional se limita a transferir la llamada a la red extranjera y no opera sobre dicha red ni tiene acceso físico a ella. Por tales motivos, no puede considerarse que cualquier lugar en el que se sitúe la red extranjera está a disposición del operador de la red nacional y, por tanto, no constituye un establecimiento permanente de ese operador²¹.

La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o personas que tienen una relación laboral con la empresa (el personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes). Son irrelevantes los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros. Es indiferente que el agente por cuenta de la empresa (agente dependiente) esté o no autorizado para firmar contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios. Sin embargo, puede existir un

²¹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 100 pp.

establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante, constituyen o no un establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por cuenta propia. Este criterio es igualmente aplicable si las máquinas las explota y mantiene un agente por cuenta de la empresa (agente dependiente)²².

Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que este servirá permanentemente. No se tomará en consideración el período dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el citado lugar deberá servir permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por aquel; esto es, cuando finalicen todas las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente (liquidación de las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no puede considerarse como cierre. Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente sólo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.

²² “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, pp 101.

En el párrafo segundo del artículo cinco se establecen ciertas formas que se consideran establecimientos permanentes. Así dispone:

“La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”.

Este apartado contiene una lista no completa de ejemplos que constituyen, a priori, un establecimiento permanente. Estos ejemplos deben considerarse en función de la definición de E.P. contenida en el párrafo primero, por lo cual ha de entenderse que los Estados contratantes interpretaran las expresiones mencionadas, *sede de dirección, sucursal, oficina*, etc., en la medida que consideren como un establecimiento permanente estos lugares si cumplen con las condiciones establecidas en el párrafo anterior.

La expresión *sede de dirección*, se menciona específicamente puesto que no ha de ser necesariamente una oficina. Sin embargo, cuando la legislación de los dos Estados contratantes no contenga en su legislación interna, la voz *sede de dirección* como concepto distinto de oficina, puede omitirse esta expresión en el respectivo convenio.

La letra f) establece que las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales son establecimientos permanentes. La expresión *cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales* debe interpretarse en un sentido amplio. Incluye, por ejemplo, cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o costa afuera.

El apartado tercero del artículo cinco, establece expresamente: *“Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses”*. Cualquiera de estas actividades que no cumplan con esta condición no constituirán por si mismas un establecimiento permanente.

El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel.

Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que **constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico**. Con esta condición, una obra de construcción constituirá una unidad, incluso si los pedidos los han realizado varias personas. El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, al mismo grupo. Sin embargo con respecto a la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales²³.

El apartado cuatro del artículo en análisis, enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general contenida en el párrafo primero y por ende, no constituyen establecimientos permanentes a pesar de que aquellas se desarrollen en un lugar fijo de negocios. Así dispone:

“No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

²³ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 103 pp.

- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;*
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio”.*

Todas estas actividades tienen como característica en común su carácter preparatorio o auxiliar, así lo establece explícitamente la letra e) del apartado, que de hecho viene a constituir una restricción con carácter general de la definición de establecimiento permanente contenida en el párrafo primero. Además la letra f) establece que la realización del conjunto de actividades que abarca desde la letra a) a e) en el mismo lugar fijo de negocios no se considerara como E.P. siempre que el conjunto de las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar. De manera que esta norma viene a establecer una limitación para aquella empresa de un Estado contratante que desarrolle sus actividades en el otro Estado contratante y que sean gravadas en este último cuando estas tengan un **carácter meramente preparatorio o auxiliar.**

Apartado cinco: *“No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por*

medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado”.

Analícemos brevemente este párrafo.

Tal como lo hemos analizado en los puntos anteriores, se acepta que una empresa tenga un Establecimiento Permanente en un Estado cuando en él, existe una persona que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aun cuando aquella no disponga en ese Estado de un lugar fijo de negocios en el sentido de los párrafos primero y segundo.

El objetivo de esta disposición es reconocerle al Estado (en el que se encuentra esta persona) el derecho a gravar con sus tributos las rentas por él obtenidas, o potestad tributaria²⁴.

Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los denominados: “agentes por cuenta de la empresa”, esto es: personas empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del párrafo sexto. Estas personas pueden ser sociedades o personas naturales y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar fijo de negocios en el Estado en el que operan por cuenta de la empresa. Este alcance solo debe reservarse a las personas que por la amplitud o alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado.

De manera que la hipótesis en la que se basa este párrafo consiste en: **solamente personas facultadas para concluir contratos.** En tal caso, la persona tiene potestad suficiente para vincular a la empresa a las actividades empresariales que desarrolla en el Estado considerado. Por lo que el empleo del término establecimiento permanente bajo este contexto, supone que esa persona **utiliza su potestad repetidamente** y no sólo en casos aislados²⁵.

²⁴ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 109 pp.

²⁵ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 109 pp.

¿Qué implica la frase “*poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa*”?

La aplicación de este apartado no solo se encuentra limitada a aquellos casos a que el agente suscriba contratos a nombre de la empresa, sino que también se extiende al agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de aquella, pues la ausencia de participación activa de la empresa en tales operaciones supone que ha delegado en el agente tal circunstancia.

La potestad para suscribir contratos debe comprender aquellos que se refieran a operaciones que constituyan la actividad propia de la empresa, siendo irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal a nombre de la empresa con el objeto de llevar a cabo o asistirles en las actividades que realiza o que esté autorizado para realizar en nombre de ella.

Los poderes aludidos anteriormente, deben ser ejercidos habitualmente en el otro Estado, si tal circunstancia es o no el caso, se determinara en función de la situación comercial real. Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad en ese Estado, incluso si el contrato es firmado por otra persona en el Estado en el cual se encuentra situada la empresa o si aquella persona no tuviera poder formal de representación²⁶.

Sin embargo el hecho que una persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente, no es suficiente, para concluir que aquella persona ha ejercido en ese Estado una potestad para concluir contratos a nombre de la empresa.

Finalmente el criterio de que un agente ha de ejercer *habitualmente* poderes para concluir contratos se sustenta en el principio implícito en este artículo, según el cual la presencia de una empresa en un Estado contratante deber ser de carácter no meramente transitorio para considerar que mantiene un establecimiento permanente y por ende, por su presencia implique o justifique la obligación de tributar en aquel.

²⁶ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 109 pp.

El alcance y frecuencia de la actividad necesarios para concluir que el agente *ejerce habitualmente* su potestad dependerá exclusivamente de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la cual representa, por lo que no es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia²⁷.

Una vez que se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo cinco, existirá un establecimiento permanente de la empresa respecto de todo lo que la persona actúe por cuenta de esta, es decir, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para contratar en nombre de la empresa.

Según los términos del apartado cinco, solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir un establecimiento permanente, con exclusión de cualquier otra. Sin embargo, conviene tener en cuenta que este párrafo se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados primero y segundo, no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del párrafo en comento²⁸.

En cuanto al párrafo sexto, se refiere a una Empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente. Este no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad.

Las disposiciones de este apartado sólo serán aplicables a una persona y, por consiguiente, esta última no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

- a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y
- b) actúa en el ejercicio normal de su actividad, cuando lo hace por cuenta de la empresa²⁹.

²⁷ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 109 pp.

²⁸ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 110 pp.

²⁹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 110 pp.

La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas *a instrucciones detalladas o a un control global*, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el *riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa*.

Así, en relación *con el riesgo* que asume, un agente independiente es normalmente responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa. No se halla sometido a instrucciones precisas de la empresa en cuanto a la marcha del trabajo. El hecho de que la empresa confíe en las competencias y conocimientos específicos del agente es indicativo de la independencia de este.

Es importante tener en cuenta que el alcance de los poderes del agente, los cuales se encuentran afectados por la envergadura de las actividades del mismo, no se relacionan con aquella dependencia que viene determinada por el margen de libertad del cual dispone el agente en la realización de las operaciones por cuenta del principal, dentro de los límites del poder o poderes conferidos.

El número de empresas que el agente representa es otro factor a tener en cuenta para determinar la dependencia de dicho agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. No obstante, este hecho no es determinante por sí solo. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales. Cuando un agente actúa por cuenta de varias empresas en el ejercicio normal de sus funciones y ninguna de ellas ocupa una posición predominante en las operaciones que realiza, se puede deducir que existe dependencia jurídica. Si las empresas representadas

actúan de común acuerdo para controlar las actuaciones del agente en el desarrollo de las operaciones que realiza en su nombre³⁰.

No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que, desde el punto de vista económico, entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para suscribir contratos, tendrá la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta, ya que en tal caso está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado anterior³¹.

Para determinar si ciertas actividades entran o no en el campo normal de actuación del agente, se examinarán las realizadas habitualmente en el ámbito de su profesión –como corredor o agente de ventas, comisionista u otro agente independiente– y no las demás actividades comerciales que lleve a cabo. Aunque se debe hacer normalmente la comparación con las actividades habituales del agente, podrán utilizarse simultánea o alternativamente otros criterios complementarios, por ejemplo, cuando el conjunto de las actividades del agente se desvíe de las propias de su profesión³².

El párrafo siete señala: *“El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”*.

Ello se deriva del principio según el cual, a efectos fiscales, la subsidiaria constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz³³.

³⁰ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 111 pp.

³¹ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 111 pp.

³² “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 112 pp.

³³ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (versión abreviada)”, julio del 2010, 113 pp.

2.3.- Algunos aspectos sobre este artículo en relación con los criterios adoptados por la entidad fiscalizadora, Servicio Impuestos Internos (SII).

Es necesario tener presente que el concepto de E.P, como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla toda o parte de sus actividades, ha sido una definición comúnmente aceptada en el derecho comparado, sin necesidad de recurrir a los CDI para llenar el vacío existente. Ello por cuanto existe la necesidad de buscar un concepto adecuado de aquel en otras legislaciones que ya lo habían considerado. En el caso de nuestro país a finales de los años noventa, cuando comenzamos a suscribir tratados para evitar la doble tributación internacional se comenzó a utilizar este concepto pero en relación a la aplicación de los mismos suscritos con los Estados contratantes.

Ahora, siguiendo los principios del Derecho Internacional Público sobre la finalidad de los tratados internacionales, cuya principal labor es el de suplir o llenar los vacíos existentes en la legislación interna (en relación con la materia del tratado); de esta manera el problema generado en el artículo 58 n°1 de la LIR podría, eventualmente, estar resuelto toda vez que basta aplicar la definición del tratado. Sin embargo, dichas conclusiones en ciertos casos, no han sido adoptadas por el SII adoptando criterios completamente diferentes que traen consecuencias inesperadas. En las secciones siguientes nos referiremos más sobre este asunto.

En suma, por una parte tenemos que en la legislación interna existe un vacío legal sobre la definición y configuración de un establecimiento permanente limitándose a enumerar tipos de aquellos, frente a este vacío y en la necesidad de buscar una respuesta, la autoridad administrativa a través de oficios, es decir, por circunstancias concretas del caso sometido a su conocimiento, elabora un concepto o al menos establece los parámetros bajo los cuales se configura aquel. De manera que en los “demás casos”, se puede recurrir al derecho comparado y así nos encontramos con la definición de E.P ya mencionada. Por otra parte tenemos que a finales de los años noventa, época en que el país comienza a suscribir CDI, aquellos vienen a llenar el vacío existente al establecer la definición y configuración, pero hay que tener en cuenta que estos se aplican al caso concreto con el Estado contratante por lo que de alguna manera aún subsiste la posibilidad, según el SII, de seguir con su

criterio de establecimiento permanente, a juzgar por los oficios recientes de los años 2004 y 2006 en los cuales sencillamente se remite a oficios anteriores pronunciados sobre la materia y en el año 2011 aplica el CDI para este efecto, por lo que no utiliza un criterio uniforme.

2.3.1.- Tratamiento Tributario.

Solamente señalar que se refiere a lo establecido en el artículo séptimo del Modelo de Convenio, el cual se analizará en detalle en el capítulo tercero de esta presentación.

2.4.- CONCLUSIONES

Con respecto a los establecimientos permanentes, nos encontramos con que la ley chilena no los define, es así como el artículo cincuenta y ocho de la ley en su numeral uno solamente menciona tipos o especies de establecimientos permanentes; así se desprende de un extracto tomado del numeral uno del artículo en comento: “... *cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes...*”.

Así las cosas y dado que el establecimiento permanente representa una modalidad bastante usual en el comercio internacional, nuestra autoridad tributaria; el Servicio de Impuestos Internos, viene a elaborar un concepto del mismo estableciendo ciertos parámetros o elementos que lo configuran, a propósito de oficios emitidos por ella. Elementos contenidos en los oficios número 2645 de 28 de Agosto de 1995 y 2890 de 4 de Agosto del 2005, donde se destacan, en el caso del primero mandato o poder para realizar inversiones, respecto de los agentes y representantes y el segundo sostiene que el establecimiento permanente es una extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile y que cuenta con la representación total de la empresa extranjera con capacidad para cerrar negocios en los términos del mandato.

Similar situación ocurre respecto de la forma como tributarán los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que funcionan en el país, en el cual existe un criterio dispar entre la autoridad tributaria y lo que establecen los modelos de convenios suscritos con Chile. Sin embargo, esta situación ha ido cambiando en el tiempo así, antes de la reforma introducida el año 2012, el artículo 38 en su inciso primero señalaba: “*la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.*”, para que pudieran tributar esos establecimientos permanentes en el país era solo respecto de las rentas de fuente chilena, al señalar el legislador: *que la renta de fuente chilena* obtenida por algunos de los tipos de establecimientos permanentes que se mencionan, se determinaran sobre la base de *los resultados reales obtenidos de su gestión en el país.* Sin embargo, nada se establece al

respecto de la deducción de gastos en los que incurre ese establecimiento permanente en el desarrollo de su actividad y que está consagrado a nivel de los tratados.

Con la reforma introducida por la ley 20.630 de 27 de septiembre del año 2012 la cual modifica en parte este inciso primero del artículo 38 de la LIR señala: *“La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo”*. Pudiéndose apreciar la diferencia con respecto a la redacción anterior en el sentido que el legislador no se refiere únicamente a las rentas de fuente chilena, sino a las rentas obtenidas por el establecimiento permanente, que en principio ampliaría la potestad tributaria; sin embargo, ello no es así, porque, una de las finalidades de los convenios para evitar la doble imposición es precisamente evitar una situación de doble imposición, tanto en el país fuente o generador de la renta como en el país receptor. Esto es coincidente con la siguiente parte del precepto al señalar que tales rentas se obtendrán sobre la base de los resultados obtenidos por estos en el país y en el exterior, de acuerdo a las normas del mismo artículo continuando su redacción: *“Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él...”*, constituyendo una limitación a la potestad tributaria de país fuente (en este caso Chile); sólo a las rentas originadas por actividades desarrolladas por el E.P o por bienes que hayan sido asignados a él o utilizados por el mismo. Siendo concordante con el principio autorizado por la OCDE y plasmado en sus modelos de CDI; pero sigue, sin embargo, permaneciendo inalterable el criterio respecto de la deducción de gastos, puesto que nada se señala al respecto.

Por su parte los modelos de convenio para evitar la doble imposición elaborados por la OCDE, en su artículo quinto definen lo que debe entenderse por establecimiento permanente. Así nos encontramos con que su inciso primero da una definición genérica y sus incisos o apartados siguientes, señalan formas que pueden asumir establecimientos permanentes y actividades que desarrolladas bajo ciertas condiciones y circunstancias

constituyen un establecimiento permanente, además de su apartado cuatro que describe actividades que no lo constituyen a juicio de la OCDE; todos ellos ya analizados de acuerdo a los comentarios contenidos en el modelo.

CAPÍTULO TERCERO

3.1.- ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

3.1.1.- Aspectos Generales.

Chile ha suscrito veintiocho Convenios para evitar la doble Imposición de los cuales veinticuatro³⁴ se encuentran vigentes y todos ellos con excepción de Argentina, siguen el modelo de convenio elaborado por la OCDE, mientras que el último sigue el modelo del Pacto Andino.

Por otra parte y tal como enunciábamos en la introducción, estos modelos de convenios elaborados por la OCDE nacen de estudios realizados por la Comisión de Asuntos Fiscales (FCA siglas en inglés) los cuales se plasman en informes que nacen de la necesidad de que todos los países miembros de la Organización tengan y utilicen un mismo criterio al momento de interpretar las disposiciones de los CDI.

En consecuencia como los CDI suscritos por Chile siguen el modelo mencionado. Son necesarios para su interpretación, los comentarios y conclusiones contenidos en los informes, los cuales a su vez se reflejan en la redacción del articulado del modelo, siendo además incluidos en aquellos con el objeto de facilitar su comprensión. Sin embargo, hay que precisar el hecho de que los comentarios parecieran ser vinculantes a la hora de interpretar las disposiciones de un CDI, pero que los países en la etapa de negociación de los mismos pueden hacer reservas, es decir, que determinadas disposiciones no se les apliquen pero además y en atención a los comentarios, pueden reservarse el derecho de hacer uso de aquellos para efectos interpretativos. Esto cobra relevancia por cuanto cada cierto tiempo la FAC realiza nuevos estudios que son respuestas ante la constante

³⁴ Los CDI suscritos por Chile pero que no han entrado en vigencia son: Estados Unidos, Sudáfrica y Austria, datos recabados de la página web del Servicio de Impuestos Internos.

evolución y cambio de las modalidades de negocios usados en el comercio internacional, por lo que se hace necesario actualizar los modelos y sus comentarios.

Prueba de lo anterior es nuestro país que optó por reservarse el derecho de utilizar los comentarios incluidos en el informe del 2008 (sobre atribución de beneficios a los establecimientos permanentes) y en consecuencia usar la versión del modelo de convenio basado en ese informe, para interpretar el artículo séptimo sobre “Beneficios Empresariales”, anteriores a las versiones posteriores en las que hoy en día se basa el actual modelo de convenio, el informe del año 2010 (también sobre atribución de beneficios a los establecimientos permanentes). De tal manera que cada vez que se hable de los beneficios atribuibles a los establecimientos permanentes (artículo séptimo) debe tenerse en consideración los comentarios y conclusiones del informe del año 2008 como a la vez usar el artículo séptimo del modelo de convenio basado en tal informe.

Precisamente, en las Reservas al artículo 7, del Modelo de Convenio, versión 2010, Chile, junto a otros Estados (Grecia, México y Turquía), se ha reservado el derecho a utilizar en sus negociaciones la versión del mismo artículo tal y como podía leerse con anterioridad a las modificaciones de 2010³⁵.

Cabe hacer presente que tanto la versión del artículo 7, del Modelo de Convenio, previa a las modificaciones de 22 de julio de 2010, como los Comentarios efectuados hasta esa fecha, fueron incluidos en la última versión del Modelo, no sólo para los efectos de facilitar el análisis comparativo de ambos textos, sino también, porque la versión anterior sigue siendo muy relevante para los efectos de la aplicación e interpretación de una importante cantidad de tratados suscritos con anterioridad a tales modificaciones³⁶.

³⁵ “Revista de Estudios Tributarios” (Centros de Estudios Tributarios Universidad de Chile) edición número cinco año 2011, 141 pp.

³⁶ “Revista de Estudios Tributarios” (Centros de Estudios Tributarios Universidad de Chile) edición número cinco año 2011, 141 pp.

3.1.2.- Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes. (artículo séptimo del modelo)

Es importante señalar que la redacción del artículo que se analizará, pertenece a la versión anterior del modelo de 2010, en otras palabras, este artículo séptimo del convenio no contiene las modificaciones hechas en la actualización de julio del 2010, ello por las razones explicadas en la sección anterior. Además nos centraremos sólo en el estudio de los tres primeros párrafos, dado que aquellos son los que contienen los elementos del problema planteado en la introducción, en especial el párrafo tercero, el cual no puede ser entendido sin haber explicado los dos anteriores.

3.1.2.1.- Párrafo primero del artículo siete del Modelo de Convenio

- 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 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 sean imputables a ese establecimiento permanente³⁷.*

De acuerdo a los comentarios introducidos por el informe del 2008, este párrafo consagra dos cuestiones; la primera, consagra el principio generalmente aceptado acerca que los convenios para evitar la doble tributación, en virtud del cual la empresa de un Estado contratante no queda sujeto a la imposición del otro Estado contratante en el cual desarrolla sus actividades económicas por medio de un E.P. y en segundo lugar consagra el principio de que la potestad tributaria del Estado en el que está situado el E.P no se extiende a los beneficios que la empresa obtenga del otro Estado contratante, en la medida en que tales (beneficios) no sean atribuibles al E.P. Este último principio contenido en la parte segunda del párrafo en comento, viene a ser la limitación para el Estado contratante con respecto de su derecho a gravar con sus tributos las rentas de la empresa matriz a la cual pertenece el E.P.

³⁷ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” (versión abreviada), julio del 2010, 159 pp

De manera que no sólo basta con la configuración de un establecimiento, entendido este conforme a lo dispuesto por el artículo quinto del convenio, sino que también las rentas que la matriz obtenga provengan de aquel situado en el país contratante. Para que este último pueda atribuirse el derecho a gravar solamente esas rentas y no las demás que obtenga, aun cuando provengan del desarrollo de actividades dentro de su jurisdicción, pero no por medio del E.P. Ello solo es posible por la aplicación de los párrafos del artículo en análisis, es decir que tales rentas sean atribuibles al establecimiento permanente.

Sin embargo hay que hacer ciertas precisiones a este párrafo y que dicen relación con la interpretación que debe darse respecto de la determinación de los beneficios. En primer lugar, tal como se puede apreciar en los párrafos anteriores, el artículo siete le permite al país receptor (en el que está situado el E.P) someter a imposición los *beneficios de una empresa*, pero sólo en la medida que aquellos *sean imputables* al establecimiento permanente de la empresa en su territorio. Históricamente siempre se la ha dado mucha importancia a la cuestión de cómo determinar la atribución prevista en el artículo siete en su párrafo segundo, pero no se ha enfocado tan criteriosamente y por lo demás es más importante, previamente responder a otra cuestión: ¿Cuáles son los beneficios de una empresa a los efectos de este artículo? Se plantea entonces, la cuestión de si la expresión “beneficios de una empresa” precisa una limitación mayor respecto de las potestades tributarias del país receptor. La práctica histórica ha desarrollado dos interpretaciones de adopción generalizada entre los países miembros y son: *el criterio de la actividad económica pertinente* y *el criterio de la entidad funcionalmente separada*. Vamos a analizar cada uno.

3.1.2.2.- *Criterio de la actividad económica pertinente.*

Se trata de una de las primeras interpretaciones generalizadas que define los *beneficios de una empresa* como los obtenidos únicamente de la actividad económica en la que el establecimiento permanente participe. Se trata de una interpretación que no aparece en los comentarios al artículo siete, sino que surge de la práctica interpretativa de los países sobre el significado de la expresión *beneficios empresariales* contenida en el párrafo primero.

Según este criterio, el artículo siete limita los beneficios atribuibles al establecimiento permanente en razón del apartado segundo del mismo artículo, en el sentido que: los beneficios atribuidos no pueden exceder de aquellos que el conjunto de la empresa obtenga de la actividad económica pertinente³⁸. Los beneficios del conjunto de la empresa serían los obtenidos de las transacciones con terceros y los derivados de las transacciones con empresas asociadas, debiendo ajustar estos últimos conforme a las normas de determinación de los precios de transferencia cuando no se ajusten al principio de plena competencia.

Se entiende que los beneficios del conjunto de la empresa engloban el total de los beneficios y pérdidas resultantes de todas las actividades económicas, de manera que la limitación de este artículo en razón de su párrafo primero debe entenderse hecha únicamente a los beneficios de la actividad económica pertinente. Es más, si la actividad económica pertinente comprende operaciones efectuadas por otras partes de la empresa y en el transcurso de las mismas se incurre en pérdida, esa pérdida generada por las otras partes de la empresa se deduciría de los beneficios imputables al establecimiento permanente, porque la pérdida reduciría los beneficios globales de la empresa derivados de la actividad económica pertinente. Por el contrario, las pérdidas en las que se incurra por razón de una actividad económica que no se considere actividad económica pertinente ejercida por el E.P no reducirán el beneficio imputable al mismo.

Esta opinión respecto de la aplicación práctica de este criterio no ha sido compartida por todos los países, así la literalidad o liberalidad con la que se interpreta la expresión (actividad económica pertinente) influye considerablemente en la cuestión de saber si la limitación teórica de los beneficios tiene algún efecto en la práctica. La probabilidad de que los resultados de otras partes de la empresa limiten la atribución de beneficios al establecimiento permanente aumenta cuanto más amplia sea la definición que se tenga de la expresión. Por ejemplo: *una empresa que fabrica un nuevo tipo de producto en su sede y que tiene un E.P. cuya actividad consiste únicamente en la distribución. Para desarrollar el producto se ha incurrido en cuantiosos gastos de investigación que generan una pérdida global para esa gama de productos. El producto no tiene gran aceptación en el mercado y*

³⁸ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 62, 31 pp.

*la empresa decide finalmente abandonar su fabricación. Si se considera que la actividad económica pertinente abarca todas las actividades relacionadas con la producción, a saber: investigación y desarrollo, fabricación y distribución, no será posible atribuir beneficios al E.P. por desarrollar únicamente la actividad de distribución*³⁹.

Por otro lado, si la actividad económica pertinente se define más restrictivamente, en referencia a la función más que al producto, habrá una intervención menor de otras partes de la empresa en esa función, por lo que se darán menos casos en los que se aplique la limitación de beneficios. En el ejemplo anterior, sería posible atribuir beneficios al E.P. distribuidor sobre la base de una definición funcional de la actividad económica pertinente, es decir, únicamente por referencia a los resultados de la función de distribución.

En cualquier caso, la determinación de la actividad económica pertinente resulta más difícil cuando tanto el establecimiento permanente, como otras partes de la empresa participan en actividades similares⁴⁰.

Sin perjuicio de la limitación anterior, existen otras limitaciones a la potestad tributaria del país receptor, en este sentido que algunos dicen relación con si los beneficios pueden atribuirse en la medida que la actividad económica pertinente se realice exclusivamente en ese país; otros dicen relación con el período a considerar respecto de la actividad económica pertinente; algunos países aplican este criterio, de la actividad económica, pertinente en razón de los beneficios brutos mientras otros lo aplican en función de los beneficios netos.

El primero dice relación con si la actividad económica pertinente se interpreta en el sentido de que los beneficios no pueden atribuirse al establecimiento permanente a menos que la actividad se realice exclusivamente en el país receptor. Esta interpretación puede plantear dificultades en ciertos casos, por ejemplo, cuando el comercio internacional de instrumentos financieros se desarrolla de forma tal que sean varios los países y no

³⁹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 64, 31 pp.

⁴⁰ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 65, 32 pp.

exclusivamente uno los que se considera que participan en la actividad económica pertinente.⁴¹

Respecto del segundo modelo de limitación, en este sentido algunos no considerarían únicamente un ejercicio. Por tanto, aunque el resultado de una actividad económica en un año fuera negativo, no impediría la atribución de beneficios al establecimiento permanente en ese ejercicio si la actividad económica pertinente resulta rentable al considerar un cierto número de años.

Otra variante consistiría en que el país receptor basara sus potestades tributarias en el supuesto de que la actividad económica pertinente generara beneficios suficientes durante un cierto período de años, de forma que no se plantearan restricciones a las potestades tributarias del país receptor.

En las circunstancias descritas anteriormente algunos países concluirían que hay beneficios empresariales que atribuir, aún cuando se obtengan en diferentes momentos y en diferentes partes de la empresa, a causa quizá de los distintos ciclos de la actividad económica y comercial. No obstante, la atribución efectiva de beneficios se realizaría por separado para cada ejercicio, atendiendo a los hechos y circunstancias concurrentes en el mismo.⁴²

Respecto del tercer modelo de limitación basado en la actividad económica pertinente en función de los beneficios brutos, mientras que otros la aplican por separado a las rentas y a los gastos. Algunos países aplican la limitación por referencia al beneficio neto acumulado de las diversas partes de la empresa.⁴³

⁴¹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 66, 32 pp.

⁴² “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 67, 32 pp.

⁴³ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 68, 32 pp.

3.1.2.3.- El criterio de la entidad funcionalmente separada.

En este criterio a diferencia del criterio de *la actividad económica pertinente*, refleja el tenor del párrafo segundo de este artículo, el cual establece que *los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, son aquellos que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada... y tratase con total independencia con la empresa de la que es E.P.⁴⁴*. Como ya puede observarse, este criterio no limita los beneficios atribuibles al establecimiento permanente en función del beneficio obtenido por el conjunto de la empresa o de una actividad concreta que desarrolla el mismo, por lo que con su correcta aplicación debieran eliminarse los casos de doble imposición.

Se ha sostenido, siguiendo este criterio, que el párrafo primero carece de sentido para la determinación de los beneficios atribuibles al E.P., salvo por la mera y expresa confirmación de que la potestad tributaria (del país donde se encuentra el E.P.) no se extiende a los demás beneficios que pueda obtener la empresa en ese Estado que no provengan del establecimiento permanente. En otras palabras no, hay *fuerza de atracción* derivada de la existencia del E.P.

3.1.2.4.- Aspectos importantes.

Un aspecto fundamental para comprender ambos criterios expuestos dice relación con el momento en que el país receptor puede atribuir los beneficios al E.P. Muchos estados consideran que se obtienen beneficios imposables cuando un activo que forma parte del establecimiento permanente situado en su territorio, tenga o no la consideración de existencias, se transfiere a otro establecimiento permanente o a otra parte de la empresa situados en otro Estado. De manera que según este criterio se **permite la atribución del beneficio al E.P., aún cuando no se haya obtenido por parte del conjunto de la empresa beneficio alguno**. Por su parte, según el criterio de *la actividad económica pertinente*, **no** se considera por lo general los beneficios como atribuibles al E.P. **hasta que el conjunto de la empresa los obtenga** de sus transacciones con otras empresas. Por lo que esta situación de transferencias de activos, puede generar problemas de doble imposición o de imposición insuficiente, cuando en el país receptor y en el país de origen se

⁴⁴ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” (versión abreviada), julio del 2010, 20 pp

adopten criterios diferentes respecto de si pueden atribuirse beneficios por razón de la transferencia.

Otro aspecto fundamental para comprender ambos criterios, dice relación con las modalidades para el cálculo de los beneficios atribuibles al E.P. y que puede generar un problema de doble imposición. En este sentido los métodos de cálculo de los beneficios pueden diferir, por el hecho de que la *entidad funcionalmente separada* adopte como punto de partida **las operaciones internas del E.P. (comprendidas aquellas con otras partes de la empresa de la que forma parte)**. Mientras que el criterio de la *actividad económica pertinente* adopta como **punto de partida las operaciones internas del conjunto de la empresa en relación con esa actividad económica.**

Respecto del riesgo de doble imposición, en aquellas situaciones en las que al aplicar el criterio de *la actividad económica pertinente* resulten beneficios de la empresa atribuibles al E.P. que sean al menos iguales a la parte de los beneficios calculados según el criterio de *la entidad funcionalmente separada*, al menos teóricamente no debiera haber diferencias en los beneficios atribuidos al establecimiento permanente. En tal sentido en virtud del párrafo segundo del artículo en comento, *el principio de plena competencia* debe aplicarse con la misma rigurosidad en ambos criterios⁴⁵. Sin embargo cuando el país receptor y el país de origen utilicen métodos distintos para el cálculo de los beneficios puede incrementarse el riesgo de doble imposición o de imposición insuficiente.

A modo netamente histórico, existen dos interpretaciones más respecto de lo que debiera entenderse por *beneficios empresariales*, los cuales fueron rechazados por no ser concordantes con el tenor del artículo siete y no demostrar resultados compatibles con el ejercicio de una política tributaria sólida y razonable. Son: la primera interpretación es que la expresión *beneficios de la empresa*, se refiere **al total de los beneficios netos del conjunto de la empresa**. Así, conforme a este, no podría atribuirse al E.P. un beneficio superior al total del beneficio neto de la empresa de la cual forma parte, continuando con esta interpretación no se tiene en cuenta la posibilidad de practicar una reducción de los

⁴⁵ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 71, 33 pp.

beneficios netos totales en función de la pérdidas incurridas en actividades totalmente ajenas a las que desarrolla el E.P⁴⁶.

La segunda interpretación definiría a los beneficios de la empresa como los beneficios brutos totales de la empresa. Según este criterio no podría atribuirse al E.P. beneficios superiores a los beneficios brutos totales de la empresa de la que forma parte. Este criterio adolece el problema de generar problemas de doble imposición de o imposición insuficiente, aunque en menor medida porque la limitación se aplica sobre el importe bruto y no neto de los beneficios⁴⁷.

3.1.3.1.- Párrafo segundo del artículo siete del modelo de convenio.

2. *Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.*

3.1.3.2.- Generalidades.

La redacción de este párrafo, se remonta al borrador de convenio adoptado por la Sociedad de las Naciones en el año 1933 y se reconoce como la expresión del principio de plena competencia en el contexto de los establecimientos permanentes en el párrafo once de los comentarios al artículo siete en los que se dice: *esto coincide con el principio de plena competencia referido en los comentarios al artículo nueve*⁴⁸. Por tanto, el principio de

⁴⁶ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, nota al pie, 34 pp.

⁴⁷ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, nota al pie, 34 pp.

⁴⁸ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” (versión abreviada), julio del 2010, párrafo 1 comentarios al artículo 9 *Relativo a la Imposición de las Empresas Asociadas* 188 pp

⁴⁸ Este artículo se refiere a los ajustes de los beneficios a efectos fiscales en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes. Sus conclusiones se recogen en el informe “*Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias*”. Este informe refleja los principios internacionalmente aceptados y ofrece directrices para la aplicación del principio de plena competencia.

plena competencia siempre ha estado en el espíritu del artículo siete. Las directrices contienen un análisis detallado sobre la forma de aplicación del principio de plena competencia enunciado en el artículo nueve en el contexto de los grupos multinacionales⁴⁹.

Por consiguiente, el criterio autorizado por la OCDE consiste en aplicar el principio de plena competencia tratado en el artículo nueve, siguiendo las directrices, a la atribución de beneficios a un Establecimiento Permanente, utilizándolo en virtud del artículo siete⁵⁰. Eso sí hay que tener presente para los efectos del artículo siete es necesario postular que el E.P. es una empresa hipotéticamente distinta y separada de la empresa de la que forma parte, mientras que en el caso del artículo nueve las empresas examinadas son realmente independientes y tienen personalidad jurídica propia⁵¹.

El criterio autorizado por la OCDE aplica los principios rectores recogidos en las directrices, aunque no directamente sino por analogía. En este contexto es preciso destacar que el objetivo del criterio autorizado por la OCDE no es el de obtener resultados paritarios para los E.P. y las filiales respecto de los beneficios, sino aplicar a las operaciones internas efectuadas entre partes distintas de una misma empresa, los mismos principios sobre precios de transferencia que se aplican a las transacciones internas entre empresas asociadas.

3.1.3.2.1.- Análisis del proceso de atribución de los beneficios al establecimiento permanente.

Una vez configurado el E.P el siguiente paso es determinar el monto que se va a atribuir al mismo. En este sentido los comentarios a este párrafo, señalan: *“Para poder determinar la necesidad de proceder al ajuste en virtud del apartado 2, será necesario determinar los beneficios que hubieran podido obtenerse si el establecimiento permanente hubiera sido una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, y tratase con total independencia con el*

⁴⁹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 80, 35 pp.

⁵⁰ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 82, 35 pp.

⁵¹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 83, 36 pp.

resto de la empresa".⁵² Esto implica, según los comentarios del informe del 2008, elaborar una hipótesis en virtud de la cual el E.P es una entidad distinta y separada de la empresa matriz, que desarrolla las mismas o similares actividades bajo las mismas o análogas condiciones.

Este criterio autorizado por la OCDE permite calcular los beneficios empresariales atribuibles al E.P, sobre todas las actividades que desarrolla, incluidas las actividades con terceros no relacionados, transacciones realizadas con terceros relacionados con la sociedad matriz y otras partes de la empresa. Este proceso consta de dos etapas, las cuales serán analizadas en detalle según el informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.

3.1.3.2.1.1.- La primera fase: *determinación de las actividades y las condiciones de una empresa hipotéticamente distinta y separada.*

Conforme a lo que se establece en el párrafo segundo del artículo siete, esta primera fase del criterio autorizado por la OCDE consiste en elaborar una hipótesis según la cual el establecimiento permanente es una "*empresa distinta y separada que realiza idénticas o similares actividades, en las mismas o análogas condiciones*" (respecto de la matriz). En alusión a lo que ya se ha mencionado de este criterio en relación con las directrices, parece ser posible aplicar dentro de este contexto el criterio contenido en las directrices, consistentes en vincular la obtención de beneficios a la realización de funciones, asimilando los términos *funciones* y *actividades*.

En el contexto del establecimiento permanente, algunas de las condiciones de aquel, considerado como una empresa distinta, provendrían del análisis funcional y factual de las características de la empresa en sí, (*condiciones internas*) mientras que otras condiciones se derivarían del análisis funcional y factual del entorno en el que se realizan las funciones del establecimiento permanente (*condiciones externas*), por lo que es necesario analizar en esta fase, no solo las funciones desarrolladas por la empresa hipotéticamente distinta y separada, sino también las condiciones en las que se desarrollan aquellas. De tal manera que una vez

⁵² "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio" (versión abreviada), julio del 2010, párrafo 10 apartado segundo 165 pp

hecho esto, sólo así será posible realizar el análisis de comparabilidad en el contexto de la segunda fase de la aplicación del criterio autorizado por la OCDE.

En suma esta primera fase se traduce en someter al establecimiento permanente a un análisis funcional y factual conducente a⁵³:

- La atribución al EP, según corresponda, de los derechos y obligaciones derivados de las transacciones entre la empresa de la que forma parte y empresas independientes;
- La identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos y su atribución al EP;
- La identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo y su atribución al EP;
- La identificación de otras funciones del EP;
- La consideración y determinación de la naturaleza de aquellas operaciones internas entre el EP y otras partes de la misma empresa que, una vez superado el umbral, satisfagan los criterios para su consideración como tales; y
- La atribución de capital sobre la base de los activos y riesgos atribuidos al EP.

3.1.3.2.1.2.- Análisis funcional y factual.

Funciones ¿cuáles son las actividades del Establecimiento Permanente?

El capítulo I de las directrices, aclara que el análisis funcional *pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada.*⁵⁴ En el contexto de los establecimientos permanentes, el análisis funcional se aplica en un primer momento para teorizar sobre el E.P. elaborando la hipótesis de su asimilación a una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones. Este análisis debe determinar también cuales son las actividades y responsabilidades asociadas al E.P. entre las identificadas para

⁵³ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafos 47, 27 pp.

⁵⁴ “Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, julio de 1995, versión actualizada al año 2003, párrafo 1.20 capítulo I, 1-8 pp

la empresa y en qué medida. Asimismo se debe determinar en qué calidad se ejercen las funciones, a saber, como servicio prestado a otra parte de la empresa o como una función propia del establecimiento permanente. Así, cuando el establecimiento permanente se constituye a través de un lugar fijo de negocios en el sentido del artículo cinco párrafo primero, la determinación de las actividades y las responsabilidades de las empresas vinculadas al E.P. debe desprenderse del análisis del lugar fijo que constituye el E.P.

Tal como hemos venido sosteniendo en párrafos anteriores, las directrices sobre el análisis funcional parecieran poder aplicarse directamente al contexto del E.P. con el objeto de determinar las actividades de esta empresa hipotéticamente distinta y separada. Sin embargo surgen ciertas problemáticas que consisten en determinar cómo tener en cuenta los riesgos asumidos y los activos utilizados, las que se explicaran más adelante cuando analicemos los puntos sobre riesgos y activos. En esta primera fase es necesario este análisis funcional y factual sobre todas las características económicas pertinentes relativas al E.P. (las condiciones) a fin de asegurar que esta hipótesis este bien construida en el sentido que ejerce actividades comparables en condiciones comparables a las del E.P. No obstante las instrucciones sobre comparabilidad no pueden aplicarse directamente al contexto del E.P. debiendo hacerse por analogía. En suma, las pautas de las directrices se basan en la comparación de las condiciones de las transacciones controladas y de libre mercado, entre empresas distintas y separadas realmente y no como un ejercicio teórico.

Por otra parte el análisis funcional y factual considera las funciones desarrolladas por el personal del conjunto de la empresa, incluido el E.P. y valora la importancia que tienen en la generación de beneficios de la empresa. Estas funciones humanas comprenden tanto funciones de apoyo y auxiliares como funciones sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos, la asunción de riesgos o ambas.

Ahora respecto de las pautas sobre comparabilidad identifican una serie de factores, además del análisis funcional, que pueden tenerse en cuenta al efectuar la comparación de las condiciones; tales son: características de la propiedad o de los servicios, cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias empresariales. Por analogía estos

factores deben considerarse en el análisis funcional y factual para proceder a la determinación de las condiciones de la empresa hipotéticamente distinta y separada para garantizar su igualdad o similitud respecto de las del E.P. Así conforme al criterio de la entidad funcionalmente separada hay que velar para que la atribución de beneficios tenga en cuenta las condiciones de la empresa en la medida en que tales condiciones sean relevantes para el ejercicio de las funciones del E.P.

Un ejemplo para figurar estas ideas. Una empresa constituida por una sede sita en una jurisdicción y un E.P. en otra. Supongamos que los productos se fabrican en la sede y se envían a las instalaciones del E.P. para su venta a los clientes de su jurisdicción (estado en el que se encuentra). Supongamos que las funciones de fabricación las desarrollan empleados de la sede, y las ventas las efectúan empleados del establecimiento permanente, durante la primera fase de la aplicación del criterio autorizado por la OCDE se realizaría un *análisis funcional y factual* de la función de distribución. Este determinaría las características económicamente relevantes del ejercicio de la función de distribución por el E.P. como sería por ejemplo la identificación de una estrategia empresarial como puede ser un plan de penetración en el mercado. A fin de aplicar correctamente el análisis de comparabilidad entre las operaciones internas entre el E.P. y el resto de la empresa de la que es parte y las transacciones entre empresas independientes. Durante la segunda fase del criterio autorizado por la OCDE, podría ser importante identificar toda estrategia empresarial concreta.⁵⁵

3.1.3.2.1.3.- Atribución de riesgos.

Las empresas pueden estar sujetas a una serie de riesgos, por ejemplo riesgos de crédito, riesgo cambiario y de tipo de interés, riesgo de mercado, etc. Estos riesgos tratándose de empresas relacionadas, pueden asignarse entre las partes mediante acuerdos contractuales. Sin embargo en el contexto de un establecimiento permanente y su sede frente al de la matriz y filial, es el conjunto de la empresa quien asume el riesgo, desde un punto de vista jurídico. Sin embargo en virtud del criterio autorizado por la OCDE (entidad funcionalmente separada) es posible tratar al E.P. como si este asumiera el riesgo, aún

⁵⁵ Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafos 26 - 93, 23 - 39 pp.

cuando desde el punto de vista jurídico sea la empresa en conjunto quien lo asuma y no pueden existir acuerdos jurídicamente vinculantes que atribuyan un riesgo a un parte concreta de la empresa. Debe considerarse que el E.P. asume aquellos riesgos respecto de los que su personal realiza actividades humanas sustantivas que así lo determinen en otras palabras. En términos generales se admite que el E.P. soporte los riesgos resultantes de la negligencia de los empleados que intervienen en la función que ejerce.

Dependiendo de la naturaleza de las actividades de la empresa, ciertos riesgos están relacionados con la pérdida potencial de valor de los activos atribuidos al E.P., mientras que otros riesgos se generan mediante actividades y no están necesariamente vinculados a la mera existencia del activo, por ejemplo: los riesgos de responsabilidad. Las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo son las que precisan de una toma de decisiones.

La atribución y evaluación del riesgo es una parte importante del análisis funcional y factual, en la medida en que la existencia del riesgo incide tanto en la atribución de capital en la primera fase del criterio autorizado por la OCDE, como en la atribución de beneficios al establecimiento permanente en la segunda parte. En la primera fase del criterio, dado que el capital sigue a la asunción de riesgo, a la parte de la empresa que desarrolle las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo (o que realiza las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción y gestión de un riesgo asumido inicialmente por otra parte de la empresa) se le atribuiría el capital necesario para asumir esos riesgos. Mientras que en la segunda fase del criterio, la elección y aplicación del método de cálculo de los precios de transferencia tendrá en cuenta los riesgos asumidos por el E.P. y por otras partes de la empresa con las que realice operaciones.

Finalmente, a modo análisis factico, el tema de la atribución de riesgos tiene una repercusión bastante considerable en la atribución al capital, como a la renta y los gastos al E.P., ello debido a la naturaleza de la actividad de este sector.

3.1.3.2.1.4.- Atribución del capital libre.

El análisis funcional y factual atribuirá al establecimiento permanente el capital libre. ¿qué es el capital libre?, según los comentarios a este respecto contenidos en el informe sobre la atribución de los beneficios empresariales a los establecimientos permanentes, señala: *es la financiación que no genera un rendimiento deducible del impuesto en concepto de intereses*, es decir, el capital libre es aquel que el E.P. debe disponer para cubrir las funciones que ejerce, los activos de los que tenga la propiedad económica y los riesgos que asume. Este capital libre constituye una salvaguarda similar a la materialización de los riesgos en el sector no financiero.

Hay que tener en cuenta para la atribución del capital libre, la distinción elemental que existe entre una empresa con personalidad jurídica propia y un establecimiento permanente. Esto es, en el caso de la empresa con personalidad jurídica propia, puede vincularse mediante un contrato para garantizar los riesgos asumidos como resultado de las funciones realizadas por otra empresa. Para que esta garantía sea válida, el capital libre necesario para afrontar los riesgos asumidos tendría que residir en una empresa con personalidad jurídica propia distinta de aquella en la que se contabilicen las operaciones que originan los riesgos. Mientras que en caso del E.P. una de las condiciones factuales esenciales de una empresa que realiza su actividad a través de un E.P. es que el capital libre y los riesgos no estén separados entre sí dentro de una única empresa.

El considerar a una parte de la empresa como capaz de garantizar el riesgo asumido por otra parte de la misma, se opone a la situación de hecho y no sería coherente con el criterio de la entidad funcionalmente separada. El capital necesario para cubrir los riesgos debe seguir a la asunción de los mismos, es decir, el capital necesario para cubrir los riesgos debe imputarse al E.P. en función de los riesgos atribuidos y no al contrario⁵⁶.

En consecuencia, la atribución de capital libre debe efectuarse conforme al principio de plena competencia, a fin de garantizar una atribución justa y adecuada de beneficios al E.P. El objeto de esta atribución de capital libre es el de adecuar la atribución de beneficios al establecimiento permanente conforme al párrafo segundo del artículo siete. Hay que

⁵⁶ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 32, 24 pp.

tener en cuenta que existen varios criterios posibles para la aplicación práctica de este principio, partiendo del hecho de que la atribución de capital libre al E.P. no es una ciencia exacta, y que los hechos y circunstancias propias del caso pueden generar un rango de plena competencia de capital libre atribuible a un E.P., no una única cifra. Eso si los criterios autorizados de atribución de capital libre se basan en una hipótesis común, cual es, que una de las condiciones inherentes al establecimiento permanente es el hecho de que su clasificación crediticia es normalmente la misma que la de la empresa de la que forma parte⁵⁷

3.1.3.2.1.2.- Segunda fase: *determinación de los beneficios de la empresa hipotéticamente distinta y separada a partir del análisis de comparabilidad.*

3.1.3.2.1.2.1.- Generalidades.

En la segunda etapa, “...se procederá a determinar la contraprestación correspondiente a dichas operaciones internas, aplicando por analogía los principios desarrollados para la aplicación del principio de plena competencia entre empresas asociadas”.⁵⁸ En esta segunda fase se tiene por objeto la fijación del precio de plena competencia de las operaciones internas consideradas como tales, mediante los siguientes métodos:

- La determinación de la comparabilidad entre los acuerdos (Transacciones realizadas entre el E.P con otras partes de la empresa) y las transacciones no controladas, aplicando directamente las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE (características de los bienes o servicios, circunstancias económicas y estrategias de negocios) o aplicando (las directrices) por analogía (análisis funcional y términos contractuales) teniendo siempre en cuenta las particulares circunstancias de hecho del E.P y
- Aplicación por analogía de uno de los métodos tradicionales de las Directrices basados en las operaciones o, cuando estos métodos no puedan aplicarse de forma fiable, uno de los métodos del beneficio del conjunto de las operaciones, a fin de determinar la

⁵⁷ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 33, 24 pp.

⁵⁸ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” (versión abreviada), julio del 2010, párrafo 18 apartado segundo 165-166 pp

contraprestación de plena competencia de las operaciones internas entre el EP y el resto de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por el EP y los activos y riesgos que se le han atribuido.

El criterio autorizado por la OCDE (entidad funcionalmente separada) consiste en comparar las operaciones internas entre el establecimiento permanente y la empresa de la que forma parte, con las transacciones entre empresas independientes. Esta comparación se realiza siguiendo por analogía el análisis de comparabilidad contenido y descrito en las directrices. Este análisis de comparabilidad, en el contexto del E.P. significa, o bien que ninguna de las diferencias (si las hubiere) entre una operación interna y una transacción entre empresas independientes modificaría sustancialmente el indicador utilizado para atribuir beneficios al E.P. o que pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias. Finalmente mencionar que los métodos de determinación de precios de transferencia a la atribución de beneficios al E.P son variados, sin embargo los más tradicionales son, a modo meramente enunciativo, el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa entre otros.

A continuación analizaremos, siguiendo las conclusiones contenidas en el informe sobre atribución de los beneficios empresariales a los establecimientos permanentes, dos aspectos interesantes y que dicen relación con: los métodos de determinación de precios de trasferencias a la atribución de beneficios y el análisis de comparabilidad.

3.1.3.2.1.2.2.- Aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia a la atribución de beneficios.

Para analizar este punto de mejor manera se ilustrará un ejemplo: un establecimiento permanente que distribuye productos manufacturados por su sede. Supongamos que para tal fin debe considerarse que el E.P. ha adquirido el producto de la sede para su posterior venta a terceros.⁵⁹ Entiéndase que el precio de venta del producto a terceros es el de plena competencia, por lo que el análisis de precios de transferencia se centrará en las operaciones internas realizadas con la sede. Para la determinación de los beneficios atribuibles al E.P. en razón de estas operaciones, los métodos de determinación

⁵⁹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 220, 70 pp.

de precios de transferencia se aplican considerando la actividad y las funciones del E.P. como distribuidor. Asimismo, si por ejemplo la sede vende también el producto a terceros distribuidores que desarrollen su actividad en circunstancias comparables a las del E.P. podrá utilizarse el *método del precio libre comparable* para determinar el precio al que el E.P. hubiera obtenido los productos si hubiera sido una empresa distinta y separada.

En suma, el importe de los beneficios brutos atribuidos al E.P. se determinará como la diferencia entre la renta obtenida por las ventas a terceras partes clientes atribuidas al establecimiento permanente y el precio teóricamente facturado por la sede, ajustado, cuando sea necesario, en función del precio de plena competencia de operaciones comparables entre terceras partes distribuidoras y fabricantes.

En el caso de las operaciones internas realizadas entre el E.P. y otra parte de la misma empresa, que entrañen costos en los que haya incurrido esa otra parte para beneficio del establecimiento permanente, se plantea un problema, cual es: en la medida en que los costos, en los que haya incurrido la otra parte de la empresa, se hayan reflejado en el precio de plena competencia de esa operación interna, estos no pueden imputarse al E.P. en este caso se hace necesario examinar con detenimiento la contabilización interna de los costos imputados a las diferentes operaciones internas.⁶⁰

Finalmente, en esta atribución de beneficios al establecimiento permanente, también puede ser necesario, como lo estipula el artículo siete en su párrafo tercero, tener en cuenta los gastos incurridos por la empresa para los fines del E.P., cuando esos gastos representen funciones (desarrolladas por otra parte de la empresa) respecto de las cuales se calculara una remuneración de plena competencia. Entonces para determinar si, esos gastos en los que haya incurrido fuera del E.P, deben considerarse se aplicará un análisis funcional y factual a las partes de la empresa que corresponda. El método aplicable a este respecto, dependerá de las circunstancias concretas del caso.

Continuando con la idea anterior, algunos países preferirán tener en cuenta la remuneración por las funciones desarrolladas por otras partes de la empresa ajustando al

⁶⁰ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 222, 70 pp.

margen del beneficio bruto de forma que refleje la ejecución de tales funciones. El importe efectivo de los gastos incurridos por otras partes de la empresa en el desarrollo de esas funciones no se deducirá a fin de obtener el beneficio neto de plena competencia del establecimiento permanente.

Otros países prefieren un *análisis en dos etapas*. En la primera etapa se determinará el margen bruto del E.P. sobre la base de datos comparables sin tener en cuenta la remuneración por las funciones ejercidas por otras partes de la empresa. Y en la segunda etapa se aplicarán los métodos para determinar los precios de transferencia a fin de calcular la remuneración adecuada por las funciones desarrolladas por esas otras partes.

3.1.3.2.1.2.3.- Análisis de comparabilidad.

Las directrices identifican cinco factores que determinan la comparabilidad entre transacciones libres y controladas: las características de los bienes o de los servicios, el análisis funcional, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias empresariales. El criterio de la entidad funcionalmente separado pretende aplicar los mismos factores para garantizar la comparabilidad entre las operaciones internas y transacciones libres. En este sentido se considera que todos los factores con excepción de los términos contractuales, pueden aplicarse directamente para valorar las operaciones internas, ello por cuanto se basan solamente en hechos. Sin embargo el criterio de los términos contractuales reposa en las relaciones que tienen empresas jurídicamente distintas, aunque asociadas. Por tanto debe aplicarse por analogía a las operaciones internas en el centro de una única empresa. Una vez determinados los términos contractuales de la operación interna puede procederse a la comparación con los términos contractuales de las transacciones potencialmente comparables entre empresas distintas.

El análisis de comparabilidad puede determinar que ha habido un suministro de bienes, servicios o activos, etc. entre una y otra parte de la empresa que sea comparable a un suministro de bienes, servicios, activos, etc. entre empresas independientes. Por tanto, la parte de la empresa que hace tal suministro obtendría el beneficio que hubiera percibido una empresa independiente en un suministro comparable efectuado en el marco de una operación en plena competencia. Así, en estas condiciones, las empresas independientes

normalmente buscan facturar la provisión de forma tal que se genere un beneficio, no su entrega por el mero costo, aunque puede haber circunstancias en las que de un suministro realizado a precio de plena competencia no derive beneficio alguno.

En resumen, al considerar las operaciones internas, los análisis factual y de comparabilidad atribuirán un precio o un beneficio vinculado a ellas por referencia a transacciones comparables entre empresas independientes. Las pautas contenidas en las directrices se aplicarán por analogía a la luz de las circunstancias fácticas concretas de un E.P. y como resultado de la prueba del criterio autorizado por la OCDE.

3.1.3.2.- Párrafo tercero del artículo siete del modelo de convenio.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

Este párrafo tercero del artículo siete, está sujeto a diversas interpretaciones, de manera que los países miembros han examinado una gama de posibilidades. Las posiciones adoptadas respecto de este apartado tienden a apoyarse en dos interpretaciones contradictorias, a saber: la primera consiste en que el objetivo principal de esta norma es el de asegurar que la deducibilidad de los gastos realizados en razón de las actividades del establecimiento permanente no sean rechazados, basados en razones de haber sido efectuados fuera del país donde se encuentra el E.P. o porque no se han contraído únicamente por el E.P, sino por el resto de la empresa. La segunda interpretación dice relación con que este apartado modifica el principio de plena competencia contenido en el apartado segundo basado en dos aspectos: primero, que los costos imputables al E.P. deben ser deducibles aun cuando excedan de aquellos en los que hubiera incurrido otra parte en condiciones de plena competencia y segundo, otra parte de la empresa no puede recuperar más que sus costos en relación con los gastos incurridos para los fines del establecimiento

permanente, a menos que aquellos estén directamente vinculados a operaciones internas con terceras partes.

Los países miembros luego de un extenso análisis de ambas interpretaciones, concluyeron que conforme al criterio autorizado por la OCDE (entidad funcionalmente separada) la función de este apartado tercero debería ser que los gastos realizados por el establecimiento permanente en razón de su actividad se deben tener en cuenta para la atribución de los beneficios al mismo en particular, cuando los gastos se hayan realizado fuera del país donde el establecimiento permanente realiza sus actividades o cuando no se incurren exclusivamente por el E.P.

Históricamente, el apartado tercero, ha tendido a seguir la interpretación del mismo, cual es asegurar la posibilidad de deducir de la renta de un E.P. los gastos pertinentes, sin obstaculizar el principio de plena competencia. Es más, revisando la historia de la redacción de este párrafo no se infiere su intención de entrar en conflicto con el principio de plena competencia. En el borrador del modelo de convenio elaborado por la Sociedad de las Naciones de 1933, el cual es anterior a la concepción del artículo siete del modelo de convenio elaborado por la OCDE, se mencionaba ya en ese entonces expresamente la cuestión de la atribución de beneficios por las actividades de la sede.

Posteriormente, el fundamento histórico del párrafo tres se fue enturbiando de alguna forma por los intentos de abordar la cuestión de la atribución de los beneficios contenidos en los comentarios planteados al borrador de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de 1963. Pues en este borrador se discutían aspectos relativos a la atribución de beneficios en el marco del artículo siete párrafo tres. La cuestión planteada era saber si las deducciones admitidas al calcular los beneficios de un EP para ciertos tipos de gastos (por ejemplo pago de intereses y cánones internos) debían corresponder a los costes realmente incurridos o a los precios de plena competencia. Sin embargo, el párrafo decimocuarto de los comentarios de 1963 precisa que: “conviene examinarlos llegado este punto”, probablemente porque el análisis general sobre la imputación de gastos aparecía en el mismo epígrafe. La versión original de 1963 del párrafo décimo tercero de los comentarios demuestra el limitado papel conferido al párrafo tercero en comento este párrafo aclara, en relación con los gastos de un establecimiento

permanente, el principio general el de plena competencia. La redacción del párrafo segundo del artículo siete se modificó posteriormente en el Modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977, mediante la adición de la fórmula *“sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3”*. Este cambio potenció la errónea impresión de un conflicto de principios entre los párrafos dos y tres del artículo siete.⁶¹

Los cambios efectuados a los Comentarios en marzo de 1994 pretendieron aclarar la intención del párrafo tercero precisando en el párrafo decimo séptimo que *“no hay diferencias de fondo entre los dos apartados”*, para continuar después diciendo que el apartado dos no debe interpretarse en el sentido de que exija *“que los precios cargados en las operaciones entre el establecimiento permanente y la sede se basen en el principio de plena competencia, mientras que los términos del apartado tres sugieren que, a efectos de la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, se tendrá en cuenta normalmente el coste efectivo de los mismos.”*⁶²

En resumen, pareciera ser que la interpretación original del apartado tercero es la de asegurar que los gastos derivados de la actividad que desarrolla un E.P. pudieran deducirse de los beneficios atribuidos al mismo con independencia del lugar en el que se efectuaron. Que de la redacción original de esta norma no parece haber contemplado una modificación al principio de plena competencia, sin embargo dada la redacción de los comentarios a este artículo siete y la cláusula restrictiva, es posible interpretar este apartado tercero de otro modo. En concreto la práctica de algunos países miembros ha sido la de interpretar el párrafo tres como introductorio de dos modificaciones al principio de plena competencia contenido en el párrafo dos. Así, el primero dice relación a que los costos imputables al E.P. deben ser deducibles aún cuando excedan de aquellos en los se hubiera incurrido en una situación de plena competencia y el segundo se refiere a que otra parte de la empresa sólo puede recuperar sus costos en relación con los gastos realizados a los efectos del E.P, a menos que aquellos estén directamente vinculados a operaciones internas con terceras partes.

⁶¹ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 287, 87 pp

⁶² “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 288, 87 pp

Finalmente mencionar que este párrafo además, determina qué gastos deben atribuirse al E.P para los efectos de la determinación de los beneficios imputables a aquel. Pero no aborda la cuestión sobre si estos gastos una vez atribuidos, pueden deducirse en el cálculo de la base imponible del E.P, dado que los requisitos para la deducibilidad de los gastos está regulada por la legislación interna, eso sí, sujetándose a las disposiciones del artículo vigésimo cuarto sobre no discriminación.⁶³

⁶³ Contenido en “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” (versión abreviada), julio del 2010, párrafo 30 apartado segundo 168 pp

3.2.- CONCLUSIONES

Chile concentra veintisiete convenios para evitar la doble imposición suscrita con diversas naciones, de los cuales sólo veinticuatro se encuentran vigentes y uno de ellos sigue un modelo distinto al elaborado por la OCDE, cual es: el caso suscrito con Argentina. Por su parte, la organización para la cooperación y organización del desarrollo económico analiza cada cierto tiempo sus modelos de convenios con el objeto de ajustarlos a las necesidades actuales del comercio internacional e ir corrigiendo aspectos que en su momento no contaban con tanto desarrollo. Es así, como estos estudios son realizados por la comisión de asuntos fiscales, los cuales se ven plasmados en informes que a su vez ilustran los comentarios de los artículos contenidos en los modelos de convenio, sirviendo en consecuencia para su interpretación y posterior aplicación.

Que a la fecha se han redactado sólo dos informes al respecto uno el año 2008, el denominado informe del 2008, que sirvió para la elaboración de los comentarios del modelo de convenio de ese mismo año y el otro en el año 2010, llamado informe del 2010, el cual sirvió para los comentarios del modelo de convenio de ese año, que es el modelo seguido por todos los CDI suscritos con posterioridad a esa fecha.

Cada Estado es soberano de realizar reservas a los tratados que suscribe, ello con el objeto de proteger sus intereses, es así como Chile cuando suscribe estos nuevos tratados – que siguen el modelo de convenio del año 2010 con sus consecuentes comentarios introducidos por las conclusiones arribadas en el informe del 2010- decidió hacer reserva respecto del artículo siete del modelo de convenio del año 2008, no sólo en cuanto a su redacción sino también en cuanto a sus comentarios, de manera que cada vez que un convenio para evitar la doble imposición suscrito por Chile con posterioridad al año 2010, se mantiene el artículo siete del modelo del año 2008 con sus consecuentes comentarios y además se les aplica las conclusiones arribadas y contenidas en el informe del 2008, sirviéndoles para su interpretación.

Respecto de la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, hay que recurrir al artículo siete del modelo de convenio, el cual en su párrafo primero señala el principio general de que si una empresa extranjera de un Estado contratante realiza sus

actividades en otro Estado contratante, los beneficios que esta obtenga tributarán en el país donde se encuentra la matriz, a no ser que esa empresa desarrolle sus actividades por medio de un establecimiento permanente, situado en el otro Estado contratante y en tal sentido los beneficios que obtenga tributarán en el estado que se encuentra (desarrolla su actividad por medio del E.P.), pero sólo respecto de las rentas que puedan atribuirse a este. Así, señala el párrafo primero: *“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 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 sean imputables a ese establecimiento permanente.”* Esto obedece al objetivo perseguido por los convenios cual es, evitar la doble imposición de las rentas o evadir la responsabilidad fiscal por parte de la empresa y no tributar en su país de origen. Salvo que exista un establecimiento permanente, pues en tal caso, tributará en el Estado fuente de la actividad y sólo respecto de los beneficios a él atribuidos.

De la lectura del párrafo anterior surgen, dos dudas fundamentales, la primera: es determinar la existencia de un establecimiento permanente en ese estado contratante de una empresa del otro Estado, la cual se responde aplicando el artículo quinto del modelo de convenio, el cual establece las normas que determinan la existencia de un establecimiento permanente, sea lo que en doctrina se denomina establecimiento permanente genérico, cuando se satisfacen los requisitos contenidos en su párrafo primero o alguna otra especie de E.P., cuando no se satisfacen esos requisitos, todos ellos ya analizados en los párrafos y secciones anteriores. Cuando la respuesta a la primera pregunta resulta ser positiva, es claro que el Estado en el cual se encuentra el E.P. tiene derecho a gravar esos beneficios, de hecho, no es más que una consecuencia del párrafo primero del artículo siete.

En relación con lo anterior, este párrafo primero ha tenido dos interpretaciones en razón de ¿qué debe entenderse por beneficios de una empresa? y que han sido ocupadas por los países miembros; así resaltan el *criterio de la entidad funcionalmente separada* y el *criterio de la actividad económica pertinente*. De los cuales, luego de un extenso análisis, considerando sus ventajas y desventajas, se concluyó que el criterio predilecto adoptado por

la OCDE es el de la entidad funcionalmente separada. Cómo se desprende de las conclusiones arribadas por la FAC, en su informe del 2008, *“Una vez examinados los respectivos méritos de estos criterios, los Estados miembros de la OCDE han decidido, tras una larga reflexión, adoptar el criterio de “la entidad funcionalmente separada” como “criterio autorizado por la OCDE” o interpretación predilecta del apartado 1 del artículo 7⁶⁴.*

Que el criterio antes mencionado consiste básicamente en elaborar una hipótesis ficticia en la cual se considera al establecimiento permanente como una entidad funcionalmente separada que desarrolla las mismas o similares actividades que la empresa a la cual pertenece en las mismas o análogas condiciones, en condiciones de plena competencia. Así se refleja en las conclusiones que a continuación cito: *“Por consiguiente, el criterio autorizado por la OCDE consiste en que los beneficios atribuibles a un EP son los que este hubiera obtenido en condiciones de plena competencia si se hubiera tratado de una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, determinadas por la aplicación del principio de plena competencia en virtud del artículo 7(2)”*.⁶⁵

Dado lo expuesto en el párrafo anterior, es necesario determinar el monto del beneficio que se le va a atribuir al establecimiento permanente, lo que a su vez constituye la segunda premisa o pregunta de este análisis. Para responderla hay que realizar un análisis de dos fases como se denomina en doctrina, la primera fase consiste en teorizar al E.P como una empresa distinta y separada que se traduce en un análisis *funcional y factual*, que a su vez se traduce en determinar de acuerdo a este análisis funcional y factual diversas situaciones de cómo el establecimiento permanente desarrolla sus actividades, así como asume los riesgos del negocio, la atribución de activos que implica saber si los activos del mismo le pertenecen a él y la atribución del capital libre, que supone conocer “la espalda financiera” que tiene el establecimiento permanente para soportar las divergencias externas al negocio en que se desenvuelve.

⁶⁴ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 9, 18 pp.

⁶⁵ “Informe sobre la Atribución de beneficios a los Establecimientos Permanentes” (versión en español), 17 de Julio del 2008, párrafo 10, 18 pp.

Por otra parte nos encontramos con la segunda fase de este criterio, cual es: *la determinación de los beneficios de la empresa hipotéticamente distinta y separada* a partir del análisis, descrito precedentemente. El cual sólo es posible en la medida de que las operaciones internas del establecimiento permanente reúna los requisitos para ser considerada como una empresa distinta y separada, así en esta segunda fase, se construye una hipótesis en la cual el establecimiento permanente y el resto de la empresa de la que forma parte son independientes entre sí, aplicando por analogía las pautas contenidas en las directrices sobre los métodos de determinación de precios de transferencia, los cuales se inspiran en el principio de plena competencia contenido en el artículo nueve del modelo de convenio.

CAPÍTULO CUARTO

4.1.- CRITERIO SEGUIDO POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

De acuerdo con lo ya analizado, tenemos que el criterio seguido por el modelo de la OCDE, es de elaborar un hipótesis en la cual, de manera ficticia, se considera al E.P como una entidad separada funcionalmente de la empresa matriz a la cual pertenece; por lo que permite este criterio atribuir los beneficios empresariales al mismo, bajo la premisa de todos los beneficios que este hubiera obtenido, si en lugar de tratar con la misma empresa o una parte de aquella, el E.P hubiera tratado o realizado transacciones con una empresa distinta respecto de las mismas o similares actividades y bajo las mismas o análogas condiciones; respetando el principio de plena competencia. Pero además se permite la deducción de los gastos que el mismo hubiera realizado efectivamente, independientemente del lugar donde se realizó. Siendo este punto el que entra en conflicto con el criterio del SII.

4.1.1.- ¿Cuál es el criterio seguido por el SII?

Para poder responder a esta pregunta es necesario analizar tres oficios que son claves en el razonamiento aplicado para resolver la consulta sometida a su conocimiento. Tales tienen data distinta siendo el más reciente del año 2011. Es importante tener en cuenta las fechas de aquellos junto con las fechas de los informes 2008 y 2010 respectivamente y todo sus relacionados (modelos de convenio y comentarios) en especial con las reservas al modelo de convenio; todo ello ya analizado en los párrafos anteriores.

- El primer oficio data del 04 de Agosto del 2005, número 2890; se refiere a una empresa peruana que presta servicios a empresas en Chile y para ello envían, ocasionalmente, personal técnico por más 183 días para que desarrollen el servicio dentro del plazo mencionado. Los servicios normalmente son desarrollados íntegramente en el Perú salvo que las empresas requieran el envío del personal técnico al país.

Por su parte, la empresa que recibe el servicio, Chilena o constituida en Chile, paga una suma determinada de dinero a la empresa prestadora del servicio, por lo que la duda se centra en si esa remesa debe o no estar sujeta al impuesto de retención, (Impuesto

Adicional) conforme al artículo 59 n° 2 de la LIR; toda vez que la empresa chilena entiende que estos beneficios de la empresa peruana deben tributar sólo en el Perú, por aplicación del artículo séptimo párrafo primero del CDI suscrito entre ambos Estados.

¿Qué resuelve el SII?

Su criterio se basa en un análisis de dos etapas para resolver esta situación:

- La primera etapa consiste en determinar si efectivamente la empresa peruana tiene o no configurado en el país un establecimiento permanente para ello considera el artículo quinto del Convenio. Si se configura de acuerdo al CDI, un establecimiento permanente, Chile tendría derecho a gravar las rentas que obtiene la empresa peruana por medio del E.P que tiene en el mismo, ello justificado por la aplicación del artículo séptimo párrafo primero del convenio, en el sentido que tal renta puede atribuirse al EP. Ello obedece al razonamiento acerca que los Convenios sirven para atribuir potestad tributaria al estado contratante quedando la forma en cómo van a gravarse aquellas, sujetas a la legislación interna, en el caso a lo dispuesto por la LIR.

*“En cuanto a la tributación específica que se aplica cuando Chile, de acuerdo al Convenio, tiene el derecho a gravar las rentas de la empresa de Perú atribuibles a un establecimiento permanente de esa empresa en Chile, cabe señalar que los convenios para evitar la doble imposición 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 las rentas que perciban”.*⁶⁶

- Finalmente, la segunda etapa, procede sólo cuando en virtud del análisis hecho en la etapa anterior dé como respuesta afirmativa, es decir, según el Convenio se configura el E.P; la forma en cómo se va a gravar las rentas, el SII realiza un segundo análisis; si ese establecimiento permanente es o no de los establecimientos permanentes a que se refiere el artículo 58 número 1 de la LIR, esto es: “...como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o

⁶⁶ Oficio 2890 del 04 de Agosto del 2005; punto sexto del razonamiento.

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.⁶⁷ Por lo que, de ser así, el E.P queda sujeto a cumplir con el procedimiento administrativo aplicable a los contribuyentes Chilenos: obtener un RUT, informar sobre el inicio de actividades, timbrar documentos, llevar contabilidad, entre otros. Y sólo cumpliendo con este requisito el Establecimiento Permanente tributa sobre su renta neta, en otras palabras tributa en primera categoría (deduce sus costos y gastos necesarios para producir la renta) e impuesto adicional usando como crédito el impuesto de primera categoría (régimen general de tributación).

Por el contrario si no se configura un E.P en Chile de acuerdo a lo señalado en la norma, la empresa queda sujeta a la retención del impuesto adicional contemplado en el artículo 59 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

“En aquellos casos en que no se configure un establecimiento permanente en Chile en los términos que define el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 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, la empresa queda sujeta al Impuesto Adicional de retención contemplado en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.⁶⁸

- Oficio 3397 del 14 de Diciembre del 2007. Trata sobre una empresa española que tiene una filial en Chile por medio de la cual presta sus servicios a otras empresas usuarias, dentro de las prestaciones que cumple la española y dada la especialidad de la actividad desarrollada en Chile por la filial chilena que representan, requieren del trabajo en nuestro país de cuatro personas enviadas desde España a Chile. Estas personas han ido llegando en fechas distintas y cada uno de ellos, durante el plazo de 180 días, se han desempeñado y otros se desempeñarán en las áreas de Gerencia General, Gerencia Administrativa, Gerencia de Operaciones y Responsable de

⁶⁷ Oficio 2890 del 04 de Agosto del 2005, tener en cuenta el oficio 2645 de 28 de Agosto de 1995.

⁶⁸ Oficio 2890 de 04 de Agosto de 2005

Operaciones de la sociedad chilena, respectivamente. Durante estos 180 días, a cada una se les paga una remuneración por sus servicios prestados.

La consulta se refiere acerca de si debe o no la empresa en Chile retener el Impuesto Adicional sobre las remesas que hace al exterior, correspondientes al pago de las remuneraciones. Basándose en que de acuerdo al convenio suscrito entre ambos Estados no procedería por no configurarse un E.P en el país debiendo, de acuerdo al artículo séptimo, tributar en España por constituir beneficios empresariales.

Para resolver a esta consulta, el SII recurre a lo dispuesto en el párrafo tercero letra b) del artículo quinto del convenio, en el sentido de que, para verificar si se configura un establecimiento permanente, en este caso de servicios. De manera que configurándose de acuerdo al convenio un E.P Chile tendría derecho a gravar esas rentas (en este caso el SII se remite a señalar el número del oficio 2890 de 04 de agosto de 2005). Nuevamente la forma de gravar esas rentas, que son atribuibles al E.P, queda entregada a la legislación interna.

Por lo tanto, configurándose un E.P de acuerdo al convenio, teniendo Chile derecho a gravar esa rentas, el SII resuelve que ese establecimiento permanente debe cumplir con el procedimiento administrativo aplicable a los E.P de acuerdo al artículo 58 número uno, iniciar actividades, obtener un RUT, entre otros; para que de esta forma pueda tributar por su renta neta, de acuerdo a lo ya visto (régimen general de tributación con derecho descontar costos y gastos).

“En cuanto a la forma en que ese establecimiento permanente debe tributar en Chile, este Servicio ha señalado en el oficio N° 2.890, de 2005 y en otros documentos, que los convenios para evitar la doble imposición 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 las rentas que perciban a través del establecimiento permanente, atribuibles a éste.

Es por ello 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.”⁶⁹

A diferencia del oficio anterior, el SII en este caso no hace el análisis de dos etapas descrito en aquel, sino solamente se remite al convenio para determinar la configuración del establecimiento permanente de acuerdo a los términos del mismo. Pero en lo relativo al derecho de descontar los costos y gastos, nada se pronuncia con respecto al convenio sino por el contrario aplica la legislación interna como una condición para ejercerlo; basándose en la premisa ya mencionada y nuevamente reiterada en oficios anteriores. Notar sin embargo sobre la definición de E.P, que la entidad fiscalizadora deja de lado la concepción antigua utilizando ya la contenida en el convenio.

- Finalmente el oficio 614 del 14 de Marzo del 2011. Sobre empresa una española que presta servicios de cosecha mecanizada de viñedos, siendo dueñas de las mismas, en virtud de un contrato celebrado con una sociedad Chilena, esta última se compromete a buscar clientes quienes utilizarán estas máquinas, cobrando un precio por ello. Las mantenciones y operarios de aquellas son de cuenta del propietario, quien rembolsa los gastos a la empresa chilena. La consulta dice relación con una situación de devolución de impuestos, Adicional específicamente, el cual fue declarado y pagado oportunamente, basándose en que esas rentas (sobre las cuales pagó el impuesto) ya habían tributado en España, aplicándose al caso el convenio suscrito y vigente entre ambos Estados.

“De acuerdo a los antecedentes y al análisis expuesto, este Servicio considera que la empresa chilena constituye un establecimiento permanente de la empresa española respecto del negocio que se desarrolla en Chile conforme a lo establecido en el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición entre Chile y España. Por lo tanto, de conformidad con el Artículo 7 del Convenio, Chile tiene derecho a gravar sin limitación las rentas que la empresa española obtiene como beneficio de su actividad empresarial en el país.”

⁶⁹ Oficio 3397 de 14 de Diciembre de 2007.

Cabe hacer presente que, este Servicio ha indicado respecto de la forma en que un establecimiento permanente debe tributar en Chile, que los Convenios para evitar la doble imposición 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 las rentas que perciban a través del establecimiento permanente y atribuibles a éste. Atendido lo anterior, la empresa española quedará sujeta al Impuesto Adicional del Artículo 60 inciso 1° de dicha Ley con tasa del 35%.

***Sin embargo, por aplicación del Convenio, el contribuyente tiene derecho a tributar sobre su renta neta** (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta). Para ejercer tal derecho, el contribuyente deberá cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al citado artículo 58 N° 1, entre otros iniciar actividades, obtener RUT y llevar contabilidad completa, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría 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."⁷⁰*

En principio este oficio recalca el criterio sostenido anteriormente, en el sentido de que los E.P se configuran de acuerdo a lo dispuesto en el convenio por aplicación del artículo quinto, además, por aplicación del artículo séptimo los Convenios vienen a asignar derechos de imposición al Estado contratante en el cual se encuentra el E.P y por ende tiene derecho a gravar las rentas que obtiene la empresa extranjera por medio de aquel y que sean atribuibles al mismo.

La gran diferencia, es que por primera vez el SII reconoce la existencia del derecho consagrado en el párrafo tercero del artículo séptimo del modelo de convenio, pero por alguna razón condiciona el ejercicio de aquel al cumplimiento del procedimiento administrativo aplicable a los E.P según el artículo 58 número uno de la LIR.

Siendo este criterio una vulneración evidente al principio de la entidad funcionalmente separada con relación al principio de plena competencia consagrados en los párrafos primero y segundo del artículo séptimo en relación con el artículo noveno y

⁷⁰ Oficio 614 de 14 de Marzo del 2011.

párrafo tercero del artículo séptimo sobre la deducibilidad de gastos, todos del Modelo de Convenio OCDE, porque en este caso los beneficios quedan determinados conforme a las reglas de la legislación interna, usando el CDI sólo para determinar y demostrar la configuración de un establecimiento permanente, toda vez que según esta visión, el E.P sería una entidad distinta de la de la empresa matriz (a la cual pertenece) pero para los efectos de condicionar el ejercicio del derecho consagrado en el Convenio. Esto es muy distinto a sostener esta ficción de separación, para determinar el beneficio atribuible al mismo y sobre ello deducir los gastos para finalmente saber qué renta será gravada por el Estado Contratante.

4.2.- CONCLUSIONES

En relación con la forma sobre la configuración del establecimiento permanente, los oficios 2.890, 3.397 y 614 emitidos por la autoridad tributaria, son contestes en cuanto a que las situaciones fácticas en ellos descritas se tratan de modalidades de negocios, aparentemente llevadas a cabo por medio de un E.P de la empresa extranjera. Y en tal sentido las rentas por ellos obtenidos configuran un beneficio empresarial de aquellos a que se refiere la primera parte del artículo siete del modelo de convenio. En consecuencia, esas rentas sólo tributan en el país al cual pertenecen por su renta de fuente mundial. Por tanto surge la necesidad, para la autoridad administrativa, de analizar si esos casos son de aquellos que configuran un E.P y de esa forma poder gravar esos beneficios que obtiene la matriz por medio de ese “establecimiento permanente”. En este sentido, según la autoridad tributaria, los convenios para evitar la doble imposición vienen a otorgar una potestad tributaria al Estado contratante, pero es necesario que se configure un establecimiento permanente y la forma en cómo va a tributar aquél, corresponderá a la legislación interna.

Así las cosas, en el oficio número 2.890 de 4 de agosto del año 2005, el servicio determina la existencia de un establecimiento permanente en Chile de la empresa Peruana, basándose en dos párrafos del artículo quinto del modelo de convenio; en la especie, el personal técnico de la empresa peruana puede configurar un establecimiento permanente cuando cumple con todos los requisitos del párrafo primero, esto es: *el lugar fijo de negocios en el que una empresa lleve a cabo todo o parte de sus actividades*; pero además sostiene que podría configurarse un establecimiento permanente de acuerdo al párrafo tres: en el sentido de que si esos técnicos se encuentran en el país por más de 183 días en un período cualquiera de doce meses, contándose el plazo por el espacio de tiempo en que la empresa presta sus servicios en Chile y no desde que el personal se encuentra en el país.

Es importante señalar que a pesar de que el Servicio utiliza los criterios contenidos en los modelos y por consiguiente, acepta el criterio OCDE sin ser parte de esta organización, utiliza sin embargo sus comentarios para interpretar las disposiciones del convenio ello, para dar una mayor certeza al contribuyente toda vez que el tratado es el único marco normativo vigente que regula esta situación y por ende obliga a las partes de los Estados contratantes. Así se refleja en la siguiente cita tomada del oficio: “*El único*

instrumento jurídicamente obligatorio es el texto del Convenio vigente; los Comentarios al Modelo de Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) no son jurídicamente vinculantes para Chile atendido que nuestro país no es miembro de OCDE ni ha expresado su posición respecto a esos Comentarios” Finalmente también destaca el caso en que se configura un E.P. de aquellos a que se refiere la letra b del párrafo tercero del artículo cinco del modelo de convenio, la autoridad menciona una vez constituido se considera su existencia desde el comienzo y no desde el momento que presta sus servicios, reconociendo criterios plasmados en el modelo de convenio, reflejándose así: *“En el caso de estas actividades, una vez cumplido el plazo (contado desde el primer día en que ellas son desarrolladas en el Estado), se entiende que existe establecimiento permanente en el Estado desde el comienzo de las mismas, sin necesidad de recurrir a lo dispuesto en el párrafo 1.”*

Tratándose del oficio número 3.397 de 14 de diciembre del año 2007, a propósito de personas enviadas desde España a Chile para ocupar cargos de dirección y control respecto de la actividad desarrollada en el país, el servicio para configurar la existencia de un establecimiento permanente, recurre a lo dispuesto en el párrafo tercero letra b del artículo quinto del modelo de convenio, que en la especie señala que cuando la empresa española presta sus servicios en Chile por medio del envío de personal por un plazo superior a 183 días en un período cualquiera de doce meses, plazo que para computarlo sigue un criterio de permanencia, en el caso concreto, se satisface desde el momento en que esas personas son enviadas a Chile dentro del periodo de doce meses que señala la disposición, siendo irrelevante que aquellas permanezcan en el país por un periodo de 180 días como máximo, dado que dentro del año se envía más personal por el mismo plazo. *“El requisito de la presencia en el país se cumple cuando en un periodo de doce 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 establecimiento permanente de acuerdo al Convenio, cuando la empresa mantiene presencia de su personal en el país por más de 183 días en cualquier período de doce meses”*. Hay que destacar además que también el

servicio utiliza el criterio OCDE sin ser miembro de la organización y la presencia del E.P se entiende desde el primer día que fue enviado el personal.

Finalmente el oficio número 614 de 14 de marzo del 2011, a propósito de una empresa Española que es dueña de máquinas de cosechas de viñedos aporta además personal técnico para su mantenimiento y operación. Presta sus servicios a una empresa chilena que se encarga de buscar clientes y servir de nexo entre la viña y la dueña de las máquinas, suscribiendo la chilena y la española un contrato de sociedad en la que la empresa española participa en un 89% de las utilidades que obtengan. El servicio para poder configurar la existencia de un establecimiento permanente se apoya en lo dispuesto en el párrafo quinto del artículo cinco del modelo que en doctrina se denomina “*establecimiento permanente -agente dependiente*” que exige los siguientes requisitos que en la especie se satisfacen de la siguiente manera⁷¹:

- Que una persona opere por cuenta de una empresa; De acuerdo a los términos del “contrato de sociedad comercial”, la empresa chilena gestiona parte fundamental de un negocio que le encarga la empresa española. La ejecución del encargo es siempre a cuenta de la empresa española, ya que es ésta la que asume todos los costos, gastos, seguros e impuestos y se obliga a proveer todo lo necesario para la correcta ejecución del encargo. Correlativamente, la empresa española es la que obtiene una mayor proporción en los beneficios (89%). Por lo tanto, resulta claro que la empresa chilena ha operado por cuenta de la empresa española.
- Que no sea un agente independiente en los términos del párrafo 6 del Artículo 5 del Convenio. Según lo dispone el párrafo 6 del Artículo 5 del Convenio, para que la empresa chilena pueda ser considerada como un agente independiente, debe actuar respecto de la empresa española dentro del marco ordinario de su actividad. Además, en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa española no se deben pactar o imponer condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes. De acuerdo a los antecedentes del caso, este Servicio estima que no se puede considerar a la empresa chilena como un agente independiente, puesto que ésta desarrolla la actividad de “gestión de

⁷¹ Requisitos que fueron tomados a partir del raciocinio practicado por el Servicio, en el oficio 614 de 14 de marzo de 2011.

maquinarias” sólo para la empresa española y no de manera habitual para otras empresas. Asimismo, de los antecedentes se concluye que la empresa chilena se encuentra realizando una actividad que económicamente pertenece a la esfera del negocio de la empresa española y no de sus propias actividades habituales, puesto que la empresa chilena se dedicaba en la época a prestar servicios de embotellamiento y etiquetado de vinos.

- Que la persona tenga facultades para concluir contratos “en nombre de la empresa”. El párrafo 5 del Artículo 5 del Convenio utiliza la expresión “en nombre de la empresa”, la cual es parte del Modelo OCDE. De acuerdo a los antecedentes del caso, la empresa chilena gestiona parte de un negocio por cuenta y encargo de la empresa española, aunque la “facturación” y/o contratación formal a los clientes la realice la empresa chilena. Conforme al tenor del “contrato de sociedad comercial” es evidente que la empresa española se obliga automáticamente a prestar los servicios de cosecha mecanizada a los viñedos ubicados en Chile que la empresa chilena designe y a los cuales les facture. Por lo tanto, la empresa española asume la deuda de manera simultánea a la contratación por parte de la sociedad chilena con los viñedos, lo cual da cuenta que la empresa española asume la obligación jurídica emanada de dicho contrato. De esta forma, el requisito que el agente actúe “en nombre de la empresa” se cumple plenamente en el presente caso.
- Que la persona utilice su potestad repetidamente. Finalmente, la norma exige que el agente dependiente ejerza sus facultades con algún grado de regularidad en el tiempo o habitualidad. Al respecto, y de acuerdo al “contrato de sociedad comercial” y demás antecedentes del caso, se puede considerar que este requisito se cumple, dado que el contrato se ha renovado automáticamente desde enero de 2006 y la empresa chilena ha celebrado contratos con clientes en diversas oportunidades desde entonces en ejercicio de su encargo.

De acuerdo a los criterios mencionados en las conclusiones de la parte tercera de esta presentación, el Servicio al parecer ha hecho caso omiso de aquellos a la hora de atribuir los beneficios a los establecimientos permanentes. En este sentido según el criterio adoptado por dicha autoridad administrativa es que los convenios sólo asignan potestad

tributaria al estado de Chile para que de esa forma pueda tener derecho a gravar esos beneficios, situación que ha sido mencionada en reiteradas ocasiones a lo largo de esta presentación. Lo anterior se ve reflejado en los distintos oficios analizados, el 2.890, 3.397 y 614, de los cuales se desprenden dos cosas: que en todos ellos la autoridad fiscalizadora concuerda que las actividades desarrolladas por los establecimientos permanentes son beneficios, los cuales sin embargo no pueden quedar afectas a los impuestos que establece la ley sobre impuesto a la renta dado que se tiene que configurar esta modalidad de negocios por aplicación del párrafo primero del artículo cinco del modelo de convenio y segundo, dado que los tratados a juicio del servicio sólo asignan potestad tributaria, para poder configurarla, es necesario la existencia de un establecimiento permanente en cualquiera de sus formas, siendo el medio conductor de aquella. Cuestión que a su vez es compartida por los países miembros de la OCDE y que impera en sus modelos de convenio, sin embargo a pesar de aquello, los problemas se originan precisamente a la hora de determinar esos beneficios, obviando todo criterio de la organización y adoptando uno propio que constituye una clara vulneración a los convenios y por consiguiente afecta la buena fe con que debe interpretarse un tratado.

En relación con la interpretación de buena fe que debe darse de las disposiciones de un tratado, y siendo obviamente los CDI tratados internacionales, en cuanto tales se les aplican las disposiciones de la Convención de Viena sobre derechos de los tratados, señalándose *“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”*⁷² Y como hemos dicho en las conclusiones precedentes, los comentarios al modelo de convenio, nos permiten interpretar de esta manera, las disposiciones del tratado, siendo estas vinculantes para los países miembros pero no respecto de aquellos que no pertenecen a ella, sin perjuicio de su utilización. Siendo los comentarios un reflejo del consenso alcanzado por los países miembros del organismo respecto al sentido de las disposiciones de su modelo de convenio; en tal sentido, se estima que pueden servir como parte *de los medios de interpretación complementarios* utilizados para confirmar la interpretación de un convenio

⁷² Véase el artículo 31 de la convención de Viena.

de acuerdo al artículo 31 o *cuando esa interpretación es ambigua u oscura o conduce a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.*⁷³

Siendo los comentarios entonces necesarios, aún cuando Chile no se haya incorporado a la OCDE antes del año 2008, para una correcta interpretación de las disposiciones de los Convenios, de conformidad a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, a pesar de ello, el Servicio es reticente a la hora de aplicar los principios predilectos o autorizados por la organización en la interpretación y aplicación del párrafo primero y segundo del artículo siete, aun cuando el país ha ingresado a aquella.

A pesar que el Servicio utiliza los comentarios contenidos en el modelo de convenio para su interpretación, estos solamente los aplican para determinar la configuración de un establecimiento permanente, tema explicado latamente tanto en la sección tercera y conclusiones de esta presentación.

Una vez configurado el E.P, el criterio seguido por la autoridad fiscalizadora consiste en atribuirse el derecho a gravar las rentas obtenidas por el mismo, haciendo caso omiso de los criterios seguidos por la organización, generándose una situación de imposición menos favorable para el contribuyente.

Que tal situación desfavorable se traduce en la imposibilidad por parte del contribuyente que tiene en el país el establecimiento permanente, de tributar sobre su renta bruta; más concretamente el impuesto adicional, aplicándose sobre la base de los resultados obtenidos por el establecimiento permanente, sin posibilidad de deducir los gastos en los que haya incurrido para la obtención de esos beneficios.

En relación con el descuento de los gastos, tenemos que recurrir al párrafo tercero del artículo siete del modelo, señalando un derecho que se aplica a todos los establecimientos permanentes que funcionan en uno de los Estados contratantes, así dispone: *“Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente,*

⁷³ Véase el artículo 32 de la convención de Viena.

comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte". Siendo este derecho además una parte del proceso de determinación de los beneficios que se atribuirán al establecimiento permanente.

Si tomamos en consideración los oficios mencionados, sólo en dos de ellos, específicamente los números 3.397 y 614 tienden a hacer un reconocimiento no explícito de este derecho, que luego condicionan su ejercicio, previo cumplimiento de ciertas obligaciones administrativas a que están sujetos los contribuyentes chilenos, tales como: timbrar documentos (boletas, facturas, etc), obtener un rut, dar inicio de actividades, entre otros. Y de esa forma poder tributar sobre su renta neta y permitirles rebajar los gastos. Lo cual, en términos prácticos se traduce en la posibilidad de tributar en régimen normal, es decir, primera categoría y luego usar la tasa de ese impuesto como un crédito al impuesto adicional. Todo ello se desprende de las citas tomadas de los mismos oficios:

“En cuanto a la forma en que ese establecimiento permanente debe tributar en Chile, este Servicio ha señalado en el oficio N° 2.890, de 2005 y en otros documentos, que los convenios para evitar la doble imposición asignan derechos de imposición a los Estados Contratante, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban a través del establecimiento permanente, atribuibles a éste.

Es por ello 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”⁷⁴.

⁷⁴ Oficio 3397 de 14 de diciembre del año 2007.

“Cabe hacer presente que, este Servicio ha indicado respecto de la forma en que un establecimiento permanente debe tributar en Chile, que los Convenios para evitar la doble imposición asignan derechos de imposición a los Estados Contratante, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban a través del establecimiento permanente y atribuibles a éste.

Atendido lo anterior, la empresa española quedará sujeta al Impuesto Adicional del Artículo 60 inciso 1° de dicha Ley con tasa del 35%.

Sin embargo, por aplicación del Convenio, el contribuyente tiene derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta). Para ejercer tal derecho, el contribuyente deberá cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al citado artículo 58 N° 1, entre otros iniciar actividades, obtener RUT y llevar contabilidad completa, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría 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”⁷⁵.

Sin embargo queda un aspecto de nuestro cuestionamiento pendiente; en tal sentido, si el contribuyente decide dar cumplimiento a las obligaciones impuestas arbitrariamente por la autoridad, por qué se consideran para las rentas que obtenga hacia el futuro y no hacia atrás, sobre todo, cuando tenemos presente que en los mismos oficios el Servicio ha dispuesto que una vez configurado el establecimiento permanente se considera su existencia desde el inicio, recordemos que se tratan de establecimientos permanentes de servicios de aquellos que se refiere el párrafo tercero del artículo quinto (tratándose de los oficios 2890 y 3397) y en el caso del oficio más reciente el número 614, un agente dependiente de aquellos referidos en el párrafo quinto del artículo mencionado. De manera tal que llegamos al absurdo de concluir que el Servicio solamente aplica los criterios OCDE para la interpretación de ciertas disposiciones, como lo es respecto del artículo quinto, pero respecto del artículo siete no; es de concluir que lo hace para recaudar una mayor cantidad de tributo.

⁷⁵ Oficio 614 de 14 de marzo del año 2011, Conclusiones números 2, 3 y 4.

BIBLIOGRAFÍA

CENTRO de Estudios Tributarios. *Revista de estudios tributarios*, (5), Diciembre de 2011. 265 p.

DECRETO Ley número 381. Convención sobre el derecho de los tratados suscrita por el gobierno de Chile en Viena. Santiago, Chile: Ministerio de Relaciones Exteriores, 22 de Junio de 1981. 22 p.

DECRETO Ley número 824. Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda. Santiago, Chile, 31 de Diciembre de 1974. 184 p.

INSTITUTO de Estudios Fiscales, Organización para la cooperación y el desarrollo económico. *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*, Paris Francia: Organización para la cooperación del desarrollo económico, 17 de Julio de 2008. 312 p.

INSTITUTO de Estudios Fiscales, Organización para la cooperación y el desarrollo económico. *Directrices Aplicables En Materia De Precios De Transferencias A Empresas Multinacionales Y Administraciones Tributarias*. Paris, Francia: Organización Para La Cooperación Del Desarrollo Económico, 2003. 247 p.

INSTITUTO de Estudios Fiscales, Organización para la cooperación y el desarrollo económico. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio*. Madrid, España: Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos. Ministerio de Economía y Hacienda, 22 de julio de 2010. 480 p.

SERVICIO de Impuestos Internos. Administrador de contenido normativo. Convenio Entre El Reino De España Y La República De Chile Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Materia De Impuestos Sobre La Renta Y Sobre El Patrimonio – Art. 5°, Art. 7°. (ORD. N° 614, DE 14.03.2011). [En línea] [Consulta 4 de Noviembre 2012]. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>>

SERVICIO de Impuestos Internos. Administrador de contenido normativo. Renta – Normas Internacionales – Convenio Entre Chile Y España Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Relación Al Impuesto Sobre La Renta Y Al Patrimonio – Art. 5°, Art. 7°, Art. 12°, Art. 58° - Oficio N°2.890, De 2005. (Ord. N°3.397, De 14.12.2007). [En línea] [Consulta 4 de Noviembre 2012]. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm>>

SERVICIO de Impuestos Internos. Administrador De Contenido Normativo. Normas Internacionales – Convenio Entre La República De Chile Y La República De Perú Para Evitar La Doble Tributación Y Para Prevenir La Evasión Fiscal En Relación Al Impuesto A La Renta Y Al Patrimonio, Art. 3°, Art.7°, Art. 5° – Convención De Viena, Art.31° – Ley De La Renta, Art. 58°, N° 1, Art. 59°. (Ord. N° 2.890, De 04.08.2005). [En línea] [Consulta 4 de Noviembre 2012]. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>>

ZAVALA Ortiz, José Luis. *Manual derecho tributario*. Santiago, Chile: Thomson Reuters Puntolex, 16 de Junio de 2009. 434 p.

ANEXO

Comentarios: Se usa esta abreviación para referirse a los comentarios introducidos por el comité en los informes emitidos por el mismo, respecto de las disposiciones del modelo de convenio tributarios, sobre la renta y el patrimonio.

E.P.: Nomenclatura usada para referirse a los establecimientos permanentes, de cualquier clase o especie.

F.C.A.: Abreviatura en idioma inglés que significa: “Fiscal commission affair” o su traducción en español: “El Comité de Asuntos Fiscales”, órgano dependiente de la OCDE. Se le puede llamar también comité.

L.I.R.: Ley sobre Impuesto a la renta, se refiere al Decreto Ley número 824 de 31 de Diciembre del año 1974.

Modelo de Convenio: Se utiliza esta alocución para referirse a los modelos de convenios tributarios sobre la renta y el patrimonio elaborados por la OCDE.

OCDE: Abreviación universal para referirse a la “Organización para la cooperación y el desarrollo económico”.