



**UNIVERSIDAD DE VIÑA DEL MAR  
ESCUELA DE INGENIERIA Y NEGOCIOS**

**ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES  
EN MATERIA DE CONVENIOS**

**TRABAJO FINAL PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGISTER EN DIRECCIÓN TRIBUTARIA**

**GRADUADAS**

**ANA MARÍA PÉREZ PÉREZ  
KATHERINE CORNEJO RODRIGUEZ  
BERNARDA LEAL VALENZUELA**

**PROFESOR GUÍA**

**SR. BERNARDO ESCOBAR ANDRADES**

*Viña del Mar, Julio 2019*

# INDICE DE CONTENIDO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUCCIÓN</b>  | <b>4</b>  |
| <b>MARCO GENERAL DE IMPOSICION TRIBUTARIA CHILENA</b>                                    | <b>5</b>  |
| I. POTESTAD TRIBUTARIA   | 5         |
| II. DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE  | 6         |
| III. LA RENTA DE FUENTE CHILENA  | 6         |
| <b>MARCO GENERAL A LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACION</b>                                | <b>7</b>  |
| I. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN CONVENIOS                                   | 8         |
| II. ARTÍCULO 5 MODELO CONVENIO GENERAL OCDE  | 9         |
| III. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO                                | 11        |
| IV. ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS.  | 13        |
| V. MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE CONFIGURA EL EP  | 14        |
| VI. MOMENTO EN QUE TERMINA EL EP   | 14        |
| VII. BENEFICIOS EMPRESARIALES  | 15        |
| <b>RELACIÓN DE LOS ARTÍCULOS SIGUIENTES DEL MODELO DE CONVENIO CON<br/>EL ARTÍCULO 5</b> | <b>18</b> |
| 1. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 6° “RENTAS INMOBILIARIAS”                                       | 19        |
| 2. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 7° “BENEFICIOS O RENTAS EMPRESARIALES”                          | 19        |
| 3. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 10° “DIVIDENDOS”  | 20        |
| 4. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 11° “INTERESES”   | 22        |
| 5. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 12° “REGALÍAS”  | 22        |
| 6. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 13° “GANANCIAS DE CAPITAL”                                      | 23        |
| 7. RELACIÓN DEL ARTÍCULO 15° “RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE”                            | 24        |

|  |  |           |
|--|--|-----------|
| 8.   | RELACIÓN DEL ARTÍCULO 21° “OTRAS RENTAS”   | 25        |
| 9.   | RELACIÓN DEL ARTÍCULO 22° “PATRIMONIO”   | 25        |
| 10.  | RELACIÓN DEL ARTÍCULO 24° “NO DISCRIMINACIÓN”  | 26        |
| I.   | RESERVAS DE CHILE A LOS ARTICULOS DEL MODELO DE CONVENIO                               | 27        |
| <b>ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA – APLICACIÓN DEL SII</b>   |  | <b>31</b> |
| I.   | OFICIO DEL SII N° 3230 DE 19 DE JUNIO DE 1976  | 32        |
| II.  | OFICIO DEL SII N° 303 DE 28 DE 1998.   | 32        |
| III.   | OFICIO N°2.890, DEL 04.08.2005.  | 35        |
| <b>ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A NIVEL DE LEGISLACIÓN INTERNA,<br/>HISTÓRICO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS</b>                                 |  | <b>37</b> |
| 1)   | QUÉ INFORMACIÓN DEBE CONTENER EL FORMULARIO  | 39        |
| 2)   | SISTEMA DE RETENCION DEL PAIS FUENTE CUANDO SE GENERA UN<br>ESTABLECIMIENTO PERMANENTE | 41        |
| <b>ANÁLISIS ACTUAL DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y<br/>LOS CAMBIOS QUE PLANTEA EL PROYECTO DE LEY DE MODERNIZACIÓN<br/>TRIBUTARIA</b> |  | <b>43</b> |
| I.   | PROYECTO DE LEY DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA  | 46        |
| II.  | OBJETIVOS DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA   | 47        |
| <b>CONCLUSIONES</b>  |  | <b>51</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b>  |  | <b>52</b> |
| <b>ANEXOS</b>  |  | <b>53</b> |

## INTRODUCCIÓN

El propósito del presente trabajo es analizar el concepto de Establecimiento Permanente desde la perspectiva de la normativa nacional sobre la materia de los convenios Internaciones para evitar la doble tributación, de acuerdo al modelo desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE).

En este desarrollo nos enfocaremos en analizar las materias relativas a la delimitación conceptual del Establecimiento Permanente lo que produce importantes efectos jurídicos al momento de enfrentar la tributación de la empresa que opera con ellos, en especial en lo referente a la doble tributación internacional.

Considerando que el objetivo que persigue la estandarización y definición clara del Establecimiento permanente es delimitar la potestad tributaria de los países Contratantes, presentamos un cuadro y sus respectivos análisis de relación que derivan desde los artículos siguientes del Modelo de Convenio, respecto del Artículo 5°.

Con lo anterior, estamos preparados para analizar en detalle lo que ha desarrollado nuestra jurisprudencia local en materia de Establecimientos Permanentes abordando tres singulares oficios que sustentan los lineamientos a seguir en esta materia.

Finalmente, presentamos los cambios que ofrece la Modernización Tributaria en esta Materia, haciendo énfasis en políticas seguras y estables, abiertas a la globalización y con gran incentivo a la recaudación fiscal.

# MARCO GENERAL DE IMPOSICION TRIBUTARIA CHILENA

## I. POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria, debe ser entendida como la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir, en virtud de una ley, obligaciones tributarias. Presenta diversas características, entre las cuales se encuentra su naturaleza territorial, que consiste en el poder impositivo que cada Estado ejerce, reconociendo como límite el espacio dentro del cual ejerce su soberanía.

Para fijar su potestad tributaria y gravar la renta, algunos países utilizan criterios de domicilio, residencia, nacionalidad, presunciones, lugar de constitución, sede de dirección, etc., los que se aplican en un contexto personal o en un contexto real, a aquellas personas o aquellos hechos, actos, contratos o circunstancias que cada Estado estima deben contribuir al bien común mediante impuestos.

En general, el sistema tributario chileno grava a las personas residentes o domiciliadas en Chile sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de origen esté situada dentro del país o fuera de él, dicho principio se encuentra establecido en el Art. 3° de la Ley de la Renta (principio de fuente mundial).

Sin embargo, el extranjero que constituye domicilio o residencia en Chile es gravado sólo sobre la renta obtenida de fuente chilena durante los 3 primeros años, principio que en su aplicación puede ser prorrogado.

Las personas sin domicilio ni residencia en Chile son gravadas sobre sus rentas obtenidas de fuente chilena.

## **II. DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE**

El Código Tributario en su Art. 8 N°8 establece dos supuestos de plazos para evaluar si una persona es o no residente en el país:

El primer supuesto lo denominamos el “Criterio del año calendario”, y requiere que una persona esté en Chile al menos 6 meses o más durante un año calendario.

El otro supuesto lo denominamos el “Criterio del año tributario” y supone 6 meses o más, en total, de estadía de una persona en Chile dentro de dos años tributarios consecutivos.

## **III. LA RENTA DE FUENTE CHILENA**

Se consideran rentas de fuentes chilenas las provenientes de:

- Bienes situados dentro del territorio chileno.
- Actividades desarrolladas en territorio chileno.

Según el artículo 10° de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece la regla general sobre fuente de la renta, “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”

Ahora bien, las rentas o beneficios de las empresas conforme a los artículos 7 de los diversos Convenios que Chile ha suscrito recientemente, sólo pueden gravarse con impuestos a la renta por el Estado del cual dicha empresa es residente, salvo que esta última lleve a cabo sus actividades mediante un Establecimiento Permanente (en adelante EP) situado en el otro Estado contratante (donde está situado el EP). En este último caso, el Estado donde se encuentra situado el EP, podrá gravar las rentas atribuibles al mismo, sin limitación alguna, es decir, recupera toda su potestad para gravar las rentas empresariales por ese sólo hecho.

## MARCO GENERAL A LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACION

Hay acuerdo en señalar que existe doble tributación internacional a la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados, los que afectan a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Lo anterior conlleva efectos en extremo perjudiciales para el desarrollo internacional, el intercambio de bienes y servicios, la movilidad de capitales, personas y tecnologías, haciendo innecesario insistir en la importancia que tienen la eliminación de obstáculos que la doble tributación impone a la expansión de relaciones económicas entre distintos Estados.

La Convención de Viena señala lo siguiente: ***“Se entiende por “Tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera sea su denominación particular”***<sup>1</sup>

Desde el año 1963 el Modelo de Convenio de la OCDE<sup>2</sup> ha tenido trascendencia en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios. De esta manera, los países miembros de esta Organización han seguido en gran medida la estructura documental del Modelo Convenio, facilitando las negociaciones bilaterales entre los países miembros en beneficio de los contribuyentes.

El objetivo principal del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio, es ofrecer los medios para resolver sobre una base uniforme, los distintos problemas que se presentan con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica, señalando además que las autoridades jurídicamente competentes de los estados

---

<sup>1</sup> Convención de Viena Artículo 2 letra a)

<sup>2</sup> OECD -“Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”

contratantes apliquen las disposiciones e interpretaciones de los respectivos convenios en base al “Convenio Modelo”.

Por lo anterior, se entiende que la práctica de muchos países continúa siendo la de incluir en el título de Convenio una referencia a la “*Eliminación de la Doble tributación*” y la “*Prevención de la Evasión fiscal*”.

## **I. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN CONVENIOS**

Internacionalmente, el concepto de Establecimiento Permanente ha sido definido por 3 Organismos principales;

- El Modelo de Convenio Tributario para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por Pacto Andino
- Modelo de Convenio Tributario para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio propuesto por la United Nations (UN)

La existencia o no de un EP en el marco de los Convenios Internacionales que Chile ha suscrito en base al Modelo OCDE, resulta crucial para determinar qué Estado Contratante tiene derecho a gravar una determinada Renta.



Chile aplica exclusivamente el Modelo desarrollado por la OCDE, por lo anterior, analizaremos el artículo 5° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio.

## **II. ARTÍCULO 5 MODELO CONVENIO GENERAL OCDE**

El artículo quinto del Modelo de convenio establecido por la OCDE señala:

1.- A efectos del presente Convenio, la expresión “Establecimiento Permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2.- La expresión “Establecimiento Permanente” comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fabricas;
- 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.

3.- Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye Establecimiento Permanente si su duración excede de doce meses.

4.- 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;

- (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 antes mencionadas en los subapartados a) a la e) , a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter de auxiliar o preparatorio.

5.- 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 faculten 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.

6.- No se considera que una empresa tiene un Establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un

corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7.- 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 un Establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra<sup>3</sup>.

### III. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO

De acuerdo a los comentarios al citado Modelo, ésta resulta ser la definición general de Establecimiento Permanente, la cual contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Modelo de Convenio, de acuerdo a lo siguiente:

**A) *Presencia de un lugar de negocios;*** Los comentarios del Modelo del Convenio se refiere a cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. “Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni necesite de local alguno para la realización de actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio”<sup>4</sup>

**B) *El Lugar debe ser fijo;*** Los comentarios del Modelo de Convenio señalan “debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia, en consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre lugar de negocios y un punto geográfico determinado”<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Artículo 5º del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio – Versión abreviada 22.07.2010

<sup>4</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio / p.90 Versión abreviada 22.07.2010

<sup>5</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio / p.89 Versión abreviada 22.07.2010

De lo anterior se desprende que un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local para la realización de las actividades, pudiendo la empresa simplemente disponer de “cierto” espacio. De tal manera, no es relevante en este caso que la empresa sea propietaria, usufructuaria o arrendataria de un local específico, incluso la OCDE señala en sus comentarios<sup>6</sup> que puede existir un EP aún cuando sea ocupado de forma ilegal un emplazamiento desde el cual la empresa desarrolla su actividad.

Sin embargo, la simple presencia física de la empresa en un lugar determinado no implica necesariamente que se encuentre “**a su disposición**”.

*C) La realización de todo o parte de las actividades empresariales;* Los comentarios del Modelo de Convenio indican “Para que un lugar de negocios constituya un Establecimiento Permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar las actividades, todo o parte, mediante o a través del mismo, no siendo necesario que las actividades tengan carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de manera regular<sup>7</sup>”

*D) Sentido de la Expresión “Permanencia”;* Además de los aspectos tratados, es decir, la existencia de unidad comercial y geográfica coherente, el carácter fijo del lugar de negocios u actividad, se traduce en la necesidad de que dicho lugar debe tener un cierto “**grado de permanencia**”. La permanencia se refiere en este caso, según explica la OCDE en los comentarios al Modelo, a que el lugar de negocios no tenga carácter “**meramente temporal**”. Para evaluar esta característica, se debe tener en cuenta la naturaleza de las actividades de la empresa, ello porque un lugar de negocios podría constituir un EP aún cuando exista por un período corto

---

<sup>6</sup> Comentarios Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio / p.95 a 132 Versión abreviada de 22.07.2010.

<sup>7</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio / p.9 Versión abreviada 22.07.2010

de tiempo, si la naturaleza del negocio hace que sólo pueda llevarse a cabo durante un período limitado. Ejemplo de lo anterior, podría ser el lugar fijo de negocios de una empresa consistente en un local en una feria internacional que sólo funciona por un determinado período. Por otra parte, si un lugar de negocios fue concebido para su utilización durante un período breve, pero en los hechos se mantiene durante un período cuya duración no permite atribuirle ese carácter temporal, pasará a convertirse en un EP.

#### **IV. ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS.**

El término Establecimiento Permanente no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean **carácter auxiliar o preparatorio**, detallando en seis incisos ciertas características que poseerían tales situaciones.

Son los casos en los que, a pesar de existir “un lugar de negocio”, la naturaleza de las actividades allí desarrolladas no hace nacer derechos impositivos en el Estado de la fuente, por no verificarse las condiciones antes señaladas. El número 4 del artículo 5º del Modelo excluye del concepto de establecimiento permanente:

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

## **V. MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE CONFIGURA EL EP**

Para la OCDE, un EP comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios, lo que se produciría desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que se servirá permanentemente, preparación que no incluiría el período exclusivo a la instalación del propia del lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el citado lugar deberá servir permanentemente. Finalmente, los comentarios señalados en el Modelo de Convenio preparado por la OCDE, nos indican que resulta necesario e indispensable la existencia de una coherencia geográfica, además de una coherencia comercial, es decir, las actividades de la empresa deben llevarse a cabo en ese lugar, exigiendo la existencia de ambos elementos para que se entienda configurado el Establecimiento Permanente.

## **VI. MOMENTO EN QUE TERMINA EL EP**

A juicio de la OCDE el EP deja de existir para la empresa en los siguientes casos:

- a. Con la enajenación del lugar fijo de negocios, y
- b. Con el cese de toda actividad realizada por el EP.

Como tuvimos oportunidad de comentar al analizar el elemento “**permanencia**”, resulta evidente que una mera interrupción temporal de las operaciones del EP no implica el cierre o cese del mismo.

Los comentarios al Modelo reconocen que la existencia de una subsidiaria en un tercer Estado, no la convierte automáticamente en EP de la matriz, lo que se deriva del principio internacional bastante extendido según el cual, para fines tributarios, las filiales

o subsidiarias constituyen entidades jurídicas independientes de la respectiva matriz. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la matriz, a juicio de la OCDE, no basta para considerarla como un EP de aquella.

Ahora bien, lo anterior no significa que la matriz no pueda tener un EP en un lugar fijo de negocios de la filial o que esta última no llegue a constituir un EP de aquella de acuerdo a las reglas generales analizadas precedentemente, lo único que se aclara en este párrafo, es que la sola existencia de la relación matriz-filial, o incluso de que las empresas involucradas sean parte de un mismo grupo de empresas multinacional, no son elementos suficientes para entender configurado un EP.

## **VII. BENEFICIOS EMPRESARIALES**

De acuerdo al artículo 7 del modelo del convenio de la OCDE se establece:

- 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 imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- 2- A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.
- 3- Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de

los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

La existencia o no de un Establecimiento Permanente, produce relevantes efectos, tanto desde la perspectiva de la aplicación de la legislación interna de los estados, como de los convenios.

La relevancia de determinar los beneficios o rentas atribuibles a un Establecimiento Permanente se debería apreciar, respecto de los Estados involucrados, desde una doble perspectiva:

a).- desde la perspectiva del Estado del Establecimiento Permanente o donde éste se encuentra desarrollando sus actividades, para averiguar qué rentas serán gravadas con impuestos por dicho Estado, y

b).- desde la perspectiva del Estado de la residencia de la empresa que desarrolla sus actividades a través del Establecimiento Permanente, para determinar los beneficios o rentas que luego deben ser gravadas en él y, especialmente, para establecer hasta qué monto garantizará, si es que lo hace, la reducción o eliminación de la doble tributación internacional que se produce por el hecho de que la misma renta se grave por ambos Estados (En el contexto del Modelo citado, para saber hasta qué monto de rentas se garantizará la eliminación o reducción de la doble tributación internacional de acuerdo a sus Arts. 23 A y 23 B).

Para las empresas o contribuyentes involucrados, la existencia o no de un Establecimiento Permanente, determinará la forma, oportunidad y monto en que las rentas provenientes de sus actividades serán gravadas tanto por el Estado en que tienen su



domicilio o residencia, como por aquél en que se encuentra situado o se llevan a cabo las actividades del *Establecimiento Permanente*.

Según *el artículo 4 del Modelo de convenio tributario* se define como “Residente de un Estado contratante” a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

## **RELACIÓN DE LOS ARTÍCULOS SIGUIENTES DEL MODELO DE CONVENIO CON EL ARTÍCULO 5**

En el apartado anterior nos enfocamos en definir con precisión y claridad el Concepto de Establecimiento Permanente se acuerdo a lo señalado en el artículo 5 del Modelo Convenio, sin embargo, este artículo 5to se relaciona directamente con cada uno de los artículos sucesivos del Modelo de Convenio, como podemos apreciar en el siguiente cuadro:

| <b>Artículo</b> | <b>Materia</b>  | <b>Relación</b>                          |
|-----------------|---|--|
| Art.6           | Rentas Inmobiliarias                                      | Solo Mención con EP y Art.7              |
| Art.7           | Beneficios Empresariales                                  | Relación EP en todos sus Apartados       |
| Art.8           | Navegación marítima, por aguas int.y aérea Emp. asociadas | Sin Relación con EP                      |
| Art.9           | Empresas Asociadas  | Sin Relación con EP                      |
| Art.10          | Dividendos  | Apartado 4 Relación EP y Relación Art. 7 |
| Art.11          | Intereses   | Apartado 4 Relación EP y Relación Art. 7 |
| Art.12          | Regalías  | Apartado 3 Relación EP y Relación Art. 7 |
| Art.13          | Ganancias de capital                                      | Apartado 2 Relación EP y Relación At. 6  |
| Art.14          | [Suprimido] Rentas del Trabajo Independiente              | Sin Relación con EP                      |
| Art.15          | Renta del trabajo dependiente                             | Apartado 2 Relación EP                   |
| Art.16          | Remuneraciones en calidad de consejero                    | Sin Relación con EP                      |
| Art.17          | Artistas y deportistas                                    | Sin Relación con EP                      |
| Art.18          | Pensiones   | Sin Relación con EP                      |
| Art.19          | Funciones públicas  | Sin Relación con EP                      |
| Art.20          | Estudiantes   | Sin Relación con EP                      |
| Art.21          | Otras rentas  | Apartado 2 Relación EP y Relación Art.7  |
| Art.22          | Patrimonio  | Apartado 2 Relación EP                   |
| Art 23 A)       | Método de Exención  | Relación EP                              |
| Art 23 B)       | Método de Imputación o de Crédito                         | Relación EP                              |
| Art. 24         | No discriminación   | Apartado 3 Relación EP                   |

## **1. Relación del Artículo 6° “Rentas Inmobiliarias”**

Si bien es cierto el artículo 6° no menciona excepción en caso de presentarse un Establecimiento Permanente, los comentarios que acompañan al artículo en el Modelo de Convenio OCDE señalan: “a este respecto que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, las rentas sólo se derivan indirectamente de la propiedad inmobiliaria. Esto no significa que las rentas de la propiedad inmobiliaria obtenidas por medio de un establecimiento permanente no deban tratarse como rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se graven en el Estado donde la propiedad esté situada, aun en el caso de que dicha propiedad no forme parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado”.

## **2. Relación del Artículo 7° “Beneficios o Rentas Empresariales”**

Este artículo señala que los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado contratante solo se someterán a imposición de ese Estado. Sin embargo, indica que, si el beneficio se obtuvo mediante un Establecimiento Permanente, los beneficios obtenidos pueden ser gravados en ambos Estados.

Adicionalmente, este artículo señala que conforme al art. 23 a) y 23 b) se podrá aplicar los ajustes necesarios a los Beneficios obtenidos por Establecimientos permanentes a fin de eliminar la doble imposición.

Para clarificar lo expuesto nos referimos a algunos comentarios que acompañan al artículo en el Modelo de Convenio de la OCDE; “Este artículo asigna la potestad tributaria respecto de los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante, en la medida en que tales beneficios no estén sujetos a normas distintas en virtud de otros artículos del Convenio”

“El artículo 5, al incluir la definición del concepto de establecimiento permanente, resulta importante para la determinación de si los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado. Sin embargo, ese artículo no asigna por sí mismo las potestades tributarias: cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, es necesario determinar cuáles son los beneficios que puede gravar el otro Estado, en caso de que existan. El artículo 7 ofrece la respuesta a esa cuestión determinando que el otro Estado podrá gravar los beneficios imputables al establecimiento permanente”.

Otro de los comentarios que nos ayudan a definir la relación entre el artículo 5º y el artículo 7º es el siguiente: “El apartado dos determina los beneficios imputables a un establecimiento permanente a los efectos de la norma contenida en el apartado uno, que distribuye las potestades tributarias en relación a los mismos. Una vez que se han determinado los beneficios imputables a un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado dos del artículo 7, la legislación interna de cada Estado contratante será quien determine si tales beneficios deben someterse a imposición y en qué medida, siempre que esta determinación sea conforme con lo previsto en el apartado dos y con las restantes disposiciones del Convenio. El apartado dos no trata sobre si los gastos son deducibles en el momento de calcular la renta imponible de la empresa en cualquiera de los Estados contratantes. Las condiciones para la deducibilidad de los gastos es materia que compete a las legislaciones internas, con sujeción a las disposiciones del Convenio y, en concreto, al apartado tres del artículo 24.

### **3. Relación del Artículo 10º “Dividendos”**

Este artículo señala en su apartado 4 que en caso de distribuirse dividendos obtenidos por la configuración de un Establecimiento Permanente de un Estado Contratante en otro Estado Contratante se debe aplicar lo señalado en el Art. 7º del Modelo de Convenio referido a los Beneficios Empresariales.

En el siguiente párrafo precisa que “Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas”.

Los comentarios sobre este artículo nos ayudan a comprender en cierta forma cual es la relación directa entre los artículos 5º y 7º del Modelo.

Algunos Estados estiman que los dividendos, intereses y regalías que proceden de fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no entran en el campo de aplicación de las disposiciones adoptadas para evitar su imposición al mismo tiempo en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia del beneficiario cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados.

El comentario mas significativo para delimitar la potestad de cada Estado se menciona a continuación: “El apartado 4 no se inspira en semejante concepción, llamada a veces “fuerza de atracción del establecimiento permanente”. No establece que los dividendos que recibe un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción o incluso ficción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en dicho último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal caso. El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado si dichos dividendos son producidos por participaciones que forman parte del activo de ese Establecimiento.

#### **4. Relación del Artículo 11° “Intereses”**

En el apartado 4 del artículo 11° se señala que si el beneficiario efectivo de los intereses es residente de un Estado contratante y recibe la remesa de intereses del otro Estado contratante, y si estos intereses son generados mediante una actividad empresarial realizada a través de un Establecimiento Permanente, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

En los comentarios que acompañan al artículo 11° podemos encontrar la siguiente aclaración: “El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los intereses como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si dichos intereses se derivan de créditos que formen parte del activo del establecimiento permanente o que de una u otra manera se vinculan efectivamente a este establecimiento”.

#### **5. Relación del Artículo 12° “Regalías”**

En el apartado 3 del Artículo 12° nuevamente se menciona el concepto de Establecimiento Permanente señalando que se aplicaran las disposiciones del Art. 7° del Mismo Modelo Convenio para “el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente”

Los comentarios que acompañan a este artículo señalan que: “El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar las regalías como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario

residente del otro Estado, si dichas regalías se derivan de derechos o bienes que forman parte de los activos del establecimiento permanente o que, de una u otra manera, se vinculan efectivamente a este último. En este caso, el apartado 3 libera al Estado de la fuente de las regalías de toda limitación prevista en el artículo”.

## **6. Relación del Artículo 13° “Ganancias de Capital”**

El apartado 2 del artículo 12° señala que las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de propiedad mobiliaria que forme parte de un Establecimiento Permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en otro Estado Contratante, incluyendo la enajenación del mismo Establecimiento Permanente, pueden someterse a imposición en ese Estado.

Los comentarios que acompañan al artículo 12° nos ayudan a definir que se comprende dentro del concepto “propiedad mobiliaria” indicando que es todos los bienes distintos de la propiedad inmobiliaria, señalando que también los activos intangibles, fondo de comercio, licencias, usos, Etc. Finalmente, precisa que la ganancia obtenida por la enajenación de estos conceptos deben someterse a imposición del Estado donde se sitúa el Establecimiento Permanente y aplicar lo señalado en el artículo 7°.

Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos que forman parte del activo del establecimiento permanente.

## **7. Relación del Artículo 15° “Rentas del Trabajo Dependiente”**

El apartado 2 del artículo 15° señala textualmente

“No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- A) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- B) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- C) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

En resumen, si una persona permanece más de 183 días dentro de doce meses que comience o termine el año fiscal, y si sus remuneraciones son pagadas por un No Residente de ese Estado y tampoco son soportadas por un establecimiento Permanente, se entienden por si mismo como un Establecimiento Permanente.

Los comentarios que acompañan al artículo 15° apoyan el lineamiento que la OCDE quiso establecer bajo este artículo, señalando “Existe una relación directa entre los principios que subyacen a la excepción descrita en el apartado 2 y el artículo 7. El artículo 7 se basa en el principio de que una empresa de un Estado contratante no debe estar sujeta a imposición en el otro Estado a menos que su presencia empresarial en ese otro Estado haya alcanzado un nivel suficiente como para constituir un establecimiento permanente. La excepción del apartado 2 del artículo 15 extiende este principio a la imposición de los empleados de dicha empresa cuando sus actividades se lleven a cabo en el otro Estado durante un periodo relativamente breve. Las letras b) y c) aclaran que esta excepción no



se aplica cuando los servicios vinculados a la relación laboral se presten a una empresa cuyos beneficios estén sujetos a imposición en un Estado, bien porque los lleva a cabo un residente de ese Estado o porque tenga un establecimiento permanente situado allí al que sean imputables los servicios.”

## **8. Relación del Artículo 21° “Otras Rentas”**

El apartado 2 del artículo 21° señala que las Rentas obtenidas distintas de las derivadas de propiedad inmobiliaria, (art. 6°), cuando el beneficiario sea un residente de un Estado contratante y las rentas se obtengan mediante una actividad bajo un Establecimiento Permanente situado en el otro Estado Contratante se aplicarán las disposiciones del artículo 7°.

Los comentarios que acompañan a este artículo precisan: “El apartado es también aplicable en el caso de que el beneficiario y el pagador de las rentas sean residentes del mismo Estado contratante y las rentas sean imputables a un establecimiento permanente que el beneficiario de las rentas tenga en el otro Estado contratante. En tal caso, se reconoce el derecho de imposición del Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente. Cuando exista doble imposición, el Estado de residencia deberá admitir la correspondiente desgravación conforme a las disposiciones del artículo 23 A o el 23 B.”

## **9. Relación del Artículo 22° “Patrimonio”**

El apartado 2 del artículo 22° señala que “El patrimonio constituido por propiedad mobiliaria, que forme parte del activo de un Establecimiento Permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado”

Los comentarios que acompañan a este artículo definen “A los efectos del apartado 2, el patrimonio formará parte del activo de un establecimiento permanente

cuando la propiedad “económica” de ese patrimonio se atribuya a ese establecimiento permanente de acuerdo con los principios desarrollados afectándose con la aplicación del apartado 2 del artículo 7”

## **10. Relación del Artículo 24º “No Discriminación”**

Consideramos relevante mencionar que el apartado 3 del artículo 24º señala textualmente “Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.”

En sentido estricto este apartado tiende a evitar las discriminaciones que no se basan propiamente en el concepto de nacionalidad sino en el lugar mismo de establecimiento de una empresa. Afecta, por tanto, cualquiera que sea su nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tengan establecimientos permanentes en el otro Estado contratante.

Aún, es más, los comentarios que acompañan este artículo establecen una metodología para no afectar arbitrariamente a los Establecimientos Permanentes, haciendo hincapié principalmente en la determinación del Impuesto.

### **Determinación del Impuesto**

En relación con la determinación de la base imponible del impuesto, el principio de igualdad de trato implica normalmente las siguientes consecuencias:

- a) Debe reconocerse a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir del beneficio imponible los gastos de explotación. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.
- b) Debe permitirse a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en materia de amortizaciones y provisiones.
- c) Se debe conceder a los establecimientos permanentes la facultad otorgada en la mayoría de los países a las empresas residentes de trasladar pérdidas comprobadas al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de un cierto período de tiempo

## **I. RESERVAS DE CHILE A LOS ARTICULOS DEL MODELO DE CONVENIO**

Los Comentarios del Modelo de convenio exhiben observaciones y reservas realizadas por los países que componen la OCDE, destacando las reservas presentadas por Chile de acuerdo a lo siguiente:

### **1. Reserva al Artículo 5°**

- “Chile se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente cuando concurren determinadas circunstancias en la prestación del servicio”<sup>8</sup>
- “Chile y Canadá, en el subapartado 2(f), se reservan el derecho a sustituir los términos “de extracción” por los términos “relativos a la prospección o a la explotación”.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Modelo de Convenio Página 129 – Versión 2010

<sup>9</sup> Modelo de Convenio Página 130 – Versión 2010

- “Australia, Chile, Corea, Grecia, Nueva Zelandia, Portugal y Turquía reservan su posición en relación con el apartado 3 y consideran que una obra o un proyecto de construcción o de instalación cuya duración exceda de seis meses debe tratarse como establecimiento permanente”.
- “Chile se reserva el derecho de modificar el apartado 4 eliminando la letra f) y reemplazando la letra e) por el texto correspondiente a la redacción del Proyecto de Convenio de 1963”.

## **2. Reservas al Artículo 7°**

- “Chile, Grecia, México y Turquía se reservan el derecho a utilizar la versión anterior del artículo 7, es decir, la versión incluida en el Modelo de Convenio Tributario inmediatamente anterior a la actualización de 2010. Por tanto, no secundan los cambios introducidos al artículo a través de esta actualización”.

## **3. Reservas al Artículo 10°**

- “A la vista de este particular régimen impositivo, Chile se reserva su libertad de acción en lo que respecta a las disposiciones del Convenio relacionadas con el porcentaje y método de distribución de los beneficios por las sociedades”.
- “Chile y Luxemburgo se reservan el derecho a ampliar la definición de dividendos en el apartado 3 para incluir ciertos pagos tratados como reparto de dividendos en sus legislaciones nacionales”.

## **4. Reservas al Artículo 11°**

- “Chile, Hungría, México, Portugal, la República Eslovaca y Turquía reservan su posición en lo relativo a la tasa impositiva prevista en el apartado dos”.

- “Canadá, Chile y Noruega se reservan el derecho a suprimir la referencia a los créditos con cláusula de participación en los beneficios del deudor”.

#### **5. Reservas al Artículo 12°**

- “Australia, Chile, Corea, Eslovenia, México, Nueva Zelandia, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Turquía se reservan el derecho a gravar las regalías en la fuente”.
- “Canadá, Chile, Corea, Hungría, República Checa y República Eslovaca se reservan el derecho a añadir al apartado 2 las palabras: “por el uso, o la concesión de uso, de un equipo industrial, comercial o científico”.

#### **6. Reservas al Artículo 13°**

- “Chile y Suecia se reservan el derecho a gravar las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones u otras participaciones en sus sociedades”.
- “Con objeto de corregir lo que se considera una deficiencia en el artículo, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Eslovenia, Francia, México, la República Checa y la República Eslovaca propondrán a los países con los que negocien la inserción de una disposición que defina la fuente de las regalías por analogía con la disposición del apartado 5 del artículo 11, que trata la misma cuestión en lo relativo a los intereses”.

#### **7. Reservas al Artículo 21°**

- “Australia, Canadá, Chile, México, Nueva Zelandia, Portugal y la República Eslovaca formulan una reserva a este artículo y desean conservar el derecho a gravar las rentas derivadas de fuentes situadas en el respectivo país”.

## **8. Reservas al Artículo 23°**

- “Chile y el Reino Unido formulan una reserva a la segunda frase del apartado uno”.
- “Chile y Suiza se reservan el derecho a no incluir el apartado dos en sus convenios”.
- “Por razón de su propio régimen tributario, Chile se reserva su libertad de acción respecto de las disposiciones del Convenio relativas al porcentaje y forma de distribución de los beneficios por los establecimientos permanentes”.
- “Chile, Grecia, Irlanda y el Reino Unido se reservan el derecho a restringir la aplicación de este artículo a los impuestos comprendidos en el Convenio”.

## **ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA – APLICACIÓN DEL SII**

El Servicio de Impuestos Internos, mediante diversos oficios (interpretaciones administrativas) ha dilucidado algunos de los elementos que permiten verificar la configuración de un Establecimiento Permanente, atendiendo a la realidad dinámica de las actividades, hasta la dictación de la Circular N° 57 del 07 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos en la cual regula este concepto a nivel local generando un nuevo criterio respecto de Establecimiento Permanente en Chile.

El primer antecedente que se conoce en la legislación tributaria nacional sobre el concepto de EP proviene de la reforma tributaria implementada mediante la Ley 15.564 de 1964. El artículo 60 N°1 de dicha ley establecía la aplicación de un impuesto adicional a la renta con tasa de 30% a “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 sobre el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen<sup>10</sup>”.

Como se desprende, el legislador incluye el concepto de EP en la Ley de la Renta sin definirlo de manera expresa. Sin embargo, la historia de la ley establece el primer precedente oficial de lo que se entiende por EP, al ser definido por las Comisiones Unidas de Hacienda y de Economía del Senado, como “un lugar fijo de negocios en que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo”.

Posteriormente, y a partir del Oficio N° 3230 de 1976, el SII no ha sido tan enfático al momento de definir lo que se entiende por EP de acuerdo a la legislación

---

<sup>10</sup> Este artículo encuentra su antecedente en el Artículo 53 de la Ley 8419 de 10 de abril de 1946

chilena, sino hasta la entrada en vigencia de los Convenios para evitar la doble tributación que ha suscrito.

## **I. OFICIO DEL SII N° 3230 DE 19 DE JUNIO DE 1976**

En este sentido, el primer oficio publicado sobre la materia califica como contribuyente del artículo 58 N°1 a una persona extranjera que desarrolla actividades de construcción en Chile, las viviendas se edificaron en la ciudad de LOTA y los beneficios que obtenga la empresa extranjera constituyen rentas de fuente chilena, entendiéndose por tales, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente . Además, cuenta con representantes en el país, estableciendo que deberán tributar en el país por sus rentas de fuente chilena con impuesto de Primera Categoría por tratarse de rentas del Art. 20 N° 4 (construcción), e Impuesto Adicional, sobre renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa. Adicionalmente, según se expresa en el pronunciamiento respectivo, dichos contribuyentes estarán obligados a presentar declaración de iniciación de actividades, inscripción en el R.U.T y timbraje de libros de contabilidad, obligaciones que en este caso competen a su representante en Chile<sup>11</sup>.

## **II. OFICIO DEL SII N° 303 DE 28 DE 1998.**

Se señala que una subsidiaria en Chile contacta e informa sobre los productos intangibles que su sociedad matriz compra por mandato de sus clientes chilenos. La labor de contacto e información la realiza la subsidiaria con personal dependiente especializado, que tiene licencia del Security and Exchange Commission (SEC).

La sociedad extranjera está considerando ampliar sus operaciones realizando en Estados Unidos, por cuenta de sus clientes en Chile, operaciones con instrumentos derivados y otras operaciones financieras sofisticadas.

---

<sup>11</sup> Oficio del SII N° 3230 de 19 de junio de 1976. Web. 26 mar.



Dado que desde un punto de vista de mercado es necesario obtener durante el máximo de tiempo la mayor exclusividad sobre los pactos que permanentemente se van incorporando a estos documentos, la sociedad extranjera está considerando que sean directamente empleados de la subsidiaria y no ésta los que colaboren en la labor de contacto e información de derivados y operaciones financieras sofisticadas.

El personal elegido, que seguiría actuando como dependiente de la subsidiaria, tendría un contrato de servicios independiente, y se encargaría del contacto y dar la información que se requiera, sin estar facultados para aceptar el mandato, y, por ende, concluir el negocio.

Sobre la base de los antecedentes anteriores, solicita un dictamen que, de ser procedente, se confirme los siguientes criterios tributarios:

a) Que el hecho que la sociedad extranjera contrate a personal independiente que colabore haciendo el contacto y proporcionando la información para que el potencial cliente le encargue negociaciones de instrumentos, derivados y operaciones financieras sofisticadas, no se traduce en que la sociedad extranjera esté constituyendo un establecimiento permanente en Chile.

Lo anterior, teniendo en cuenta, por una parte, que no califica como establecimiento permanente de acuerdo al derecho tributario internacional la realización de actividades preparatorias a la adquisición o enajenación que autoriza el mandato, que es en el caso consultado la actividad lucrativa que realizaría la sociedad extranjera y, por la otra, que las personas independientes que contrate no estarían autorizadas para concluir los contratos que autoriza el mandato en relación a la negociación de derivados o instrumentos financieros.

Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, se clasifican en dicha disposición legal para los efectos de la aplicación del impuesto Adicional que establece el referido precepto legal, 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, pagando el impuesto Adicional que les afecta por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59.

En consecuencia, la actividad a desarrollar en Chile por la empresa extranjera va a ser realizada por personal que no asume su representación mediante un mandato que lo autorice para concluir o cerrar negocios, sino que su función es colaborar haciendo los contactos pertinentes proporcionando la información necesaria del potencial cliente, no puede sino concluirse que en la especie la mencionada empresa extranjera no está constituyendo en el país un establecimiento permanente, entendido <sup>12</sup>**éste como la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen.**

En este oficio El Servicio de Impuestos Internos propone un alcance claro para la definición de Establecimiento Permanente constituido en Chile por no domiciliados ni residentes, haciendo la distinción en cuando se tiene la Representación total de la empresa o cuando son simples mandatarios.

---

<sup>12</sup> Oficio del SII N° 303 de 28 de enero de 1998. Web. 26 mar. 2011

### **III. OFICIO N°2.890, DEL 04.08.2005.**

Expone que empresas domiciliadas en Perú prestan servicios a empresas constituidas en Chile y que tales servicios son desarrollados íntegramente en Perú, salvo en algunos casos en que esas empresas envían personal técnico a Chile, necesario para la prestación de los servicios en cuestión, por plazos que pueden exceder de 183 días.

Que, por la prestación de los servicios señalados, las empresas usuarias chilenas efectúan los pagos pertinentes, frente a lo cual se plantea la duda si dicha remesa debe o no ser sujeta a retención del Impuesto Adicional conforme lo establece el Artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que entiende que conforme al Artículo 7 del citado Convenio entre Chile y Perú, tales servicios, en cuanto “beneficios empresariales”, deben ser ingresos tributables sólo en Perú.

Por lo anterior, solicita se indique si procede o no la retención del Impuesto Adicional.

Las rentas de la empresa de Perú sólo pueden ser gravadas en Perú a menos que sean atribuibles a un establecimiento permanente que esa empresa tenga en Chile, en los términos definidos por el artículo 5 del Convenio. En tal caso, las rentas quedan afectas al pago de impuestos en Chile, sin limitación, en la forma que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sobre esto último, cabe señalar que, de conformidad al artículo 5 citado, una empresa puede tener un establecimiento permanente en Chile si cumple con las disposiciones del párrafo 1, párrafo 3 o párrafo 5, las cuales se explican a continuación<sup>13</sup>:

- Existencia de una empresa que desarrolla un negocio.
- Existencia de un “lugar de negocios”, por ejemplo, instalaciones como un local o, en determinados casos, maquinaria o equipos;

---

<sup>13</sup> Oficio del SII N° 2890 de 4 de agosto de 2005. Web. 26 mar. 2011

- Dicho lugar de negocios debe ser “fijo”, esto es, se debe encontrar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y
- Las actividades de la empresa se realizan a través de este lugar fijo de negocios.”

Sobre este punto, el SII sostiene que el Convenio se refiere a las actividades desarrolladas por una empresa que presta servicios en general, como giro o actividad de la empresa, debiendo contar por tanto el plazo desde que se comienza a prestar los servicios, sin importar si la permanencia del personal que los desarrolla se interrumpe o no, mientras los servicios que constituyen la actividad empresarial sigan desarrollándose. Conforme a lo anterior, el SII concluye respecto de la consulta particular del contribuyente, que la permanencia en Chile de personal dependiente de una empresa residente en Perú, puede constituir un EP de acuerdo a las normas tanto del párrafo 1° como 3° del Convenio, esto es como un lugar fijo de negocios, o como un EP por servicios prestados por más de 183 días.

No obstante que para el SII la determinación de la existencia de un EP es una circunstancia de hecho, reconoce que los elementos principales son aquellos que corresponden a la definición general de los Convenios, esto es, un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Adicionalmente, sostiene que el análisis sobre la existencia de un EP incluye aquél que se constituye por prestación de servicios por más de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses, de acuerdo con la letra b) del párrafo 3° del artículo 5° del Convenio vigente con Perú.

Sin perjuicio de lo anterior, el citado oficio sólo constituye el primer antecedente de una larga cadena de interpretaciones, algunas contradictorias entre sí, sobre el rol que juegan los Convenios en la determinación de la existencia de un EP.

## **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A NIVEL DE LEGISLACIÓN INTERNA, HISTÓRICO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**

Hasta la dictación de la Circular N° 57 del 07 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos, el Servicio de Impuestos Internos no había tenido una definición sistemática de Establecimiento Permanente a fines de aplicar la legislación chilena, sino, por el contrario, solo se podría extraer los elementos de los diversos Oficios dictados por el mismo.

Las múltiples lagunas en el sistema jurídico tributario hicieron necesario que el Servicio de Impuestos Internos se pronunciara con respecto al concepto de Establecimiento Permanente, no existía un umbral mínimo claramente establecido a partir del cual sujetos extranjeros se convierten en sujetos tributarios en nuestro país.

El 7 de diciembre de 2017 el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 57 mediante la cual busca precisar el concepto de Establecimiento Permanente, para los fines de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y su inscripción en el Rol Único Tributario (RUT).

El artículo 66 del Código Tributario, dispone que todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deban estar inscritas en el RUT de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo. Por su parte, el artículo 9° de la Ley N°20.899, de 2016, incorporó a contar del 1 de enero de 2017, el siguiente nuevo inciso segundo al artículo 3° del D.F.L. N°3 de 1969 del Ministerio de Hacienda, que crea el Rol Único Tributario:

Las personas o entidades sin domicilio o residencia en el país que posean uno o más establecimientos permanentes en Chile, y éstos, deberán enrolarse separadamente. Los contribuyentes a que se refiere este artículo, que deban enrolarse separadamente, deberán hacerlo asignando el rol vigente a aquel establecimiento permanente en Chile que

realiza las principales actividades según el volumen de ingresos o patrimonio. Los demás establecimientos permanentes y el titular de los mismos deberán enrolarse en la forma que señale el Servicio, para cuyo efecto se deberá efectuar una solicitud de roles para todos ellos hasta el 31 de diciembre de 2016. A petición del interesado, el Servicio certificará los nuevos roles autorizados y su relación con aquel rol del establecimiento permanente indicado en primer término<sup>14</sup>.

**La consecuencia inmediata que señala la Circular es que, configurado un Establecimiento Permanente, éste debiera obtener RUT. Sin embargo, no podemos olvidar que, junto con la obligación de obtener RUT, la Circular N°31 con fecha 19 de mayo año 2014 instruye que los Establecimientos Permanentes deben dar inicio de actividades.**

... “En efecto, deben inscribirse en el RUT todas las personas (naturales y jurídicas) y otros entes con o sin personalidad jurídica, constituidos u organizados en el extranjero, susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, según lo establece el Artículo 66, del Código Tributario y el artículo 3 del Decreto con Fuerza de Ley N° 3, de Hacienda, de 1969. Por su parte, el Artículo 68 del mismo Código, establece que las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la Primera y Segunda Categorías a que se refieren los números 1°, letras a) y b), 3°, 4° y 5° de los artículos 20, 42 N° 2° y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación<sup>15</sup>.

Requisitos que deben cumplirse para solicitar la inscripción en el Registro RUT y/o de dar el Aviso de Inicio de Actividades.

---

<sup>14</sup> Circular N°57 del 07 de diciembre año 2017 - SII

<sup>15</sup> Circular N°31 del 19 de mayo año 2014 - SII

Todos los documentos que se exhiban, tanto aquellos que demuestran la existencia de las personas jurídicas, o de otros entes sin personalidad jurídica, como los que acreditan las representaciones o mandatos y domicilios de los contribuyentes, deberán ser presentados en originales y traducidos al español en la forma indicada más adelante, si no estuviesen en ese idioma. Tratándose de escrituras públicas e instrumentos protocolizados, emitidos en Chile, sólo se admitirán las copias autorizadas por el Notario otorgante del instrumento, el que lo subroga o suceda legalmente o el archivero a cuyo cargo esté el protocolo respectivo o el Oficial del Registro Civil en aquellos casos en que corresponda, en ningún caso se admitirán fotocopias autorizadas. En caso que los contribuyentes actúen a través de representantes o mandatarios, éstos deben tener domicilio o residencia en Chile. Si se trata de mandatarios extranjeros, deben tener, además, permiso de residencia que les permita desarrollar actividades en Chile. Los poderes y otros documentos conferidos en el extranjero deben ser traducidos al español si no lo estuvieren, visados por el Cónsul de Chile en el país de origen (o quien represente los intereses de Chile en dicho país) y legalizados ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile.”

## **1) QUÉ INFORMACIÓN DEBE CONTENER EL FORMULARIO**

Datos de la agencia, oficina, sucursal o establecimiento permanente en Chile. Debe informarse el nombre con que la persona jurídica o ente sin personalidad jurídica funcionará en Chile como establecimiento permanente. En los casos que la ley requiera llevar a cabo actuaciones de inscripción en el Registro de Comercio y publicación en el Diario Oficial, en particular respecto de la constitución de agencias por parte de sociedades extranjeras u otras personas jurídicas extranjeras con fines de lucro, debe informarse el número de escritura, fecha y notaría en que se otorgó la escritura de constitución. Además de informar el número y fecha de inscripción en el Registro de Comercio y la fecha de publicación en el Diario Oficial, con su respectivo Código de Verificación Electrónica (CVE).

*Por lo tanto, desde nuestro punto de vista la real consecuencia que genera la inscripción, es que el organismo fiscalizador pueda acceder a mayor información sobre ese tipo de contribuyente que hoy no estaba disponible, proponiendo una definición más concreta del concepto de establecimiento permanente.*

Ahora bien, con el fin de otorgar claridad acerca de quiénes se encuentran obligados a enrolarse en el RUT, de acuerdo al nuevo inciso segundo del artículo 3° del D.F.L. N°3 de 1969, se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, **cuando en este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio. También, cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos, excluyendo a los simples mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos, como, por ejemplo, los mandatarios para fines de notificaciones judiciales o administrativas.**

Una innovación respecto del Oficio 2205/2000 y que pareciera desprenderse de la redacción es que ya no se habla de una oficina que tenga la representación, sino que se describen dos situaciones distintas. Por lo tanto, sin perjuicio de que en general puede que se den de manera conjunta, podrían existir dos hipótesis en las cuales existiría un EP:

Cuando una persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile realiza todo o parte de su actividad en una **agencia, sucursal, oficina y otro local o sitio, sin importar si existe o no representación de la empresa extranjera.**

Cuando un agente o **representante actúe en Chile por cuenta o beneficio de personas o entidades sin domicilio o residencia en Chile.**

Como puede apreciarse, el concepto de EP que se establece en esta Circular es amplio, pues atiende a que en los hechos exista una representación parcial o total de la persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile, sin atender únicamente a la



existencia de un mandato para concluir o cerrar negocios. Lo anterior se justifica por la referencia genérica de la LIR respecto del EP, y asimismo, por la definición amplia de “representantes” que establece el artículo 8° N° 6 del Código Tributario, a saber, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica.

Respecto de la obligación de enrolamiento, deberán observarse además las instrucciones contenidas en la Circular N° 31 de 19 de mayo de 2014, que regula la situación de las personas sin domicilio ni residencia en Chile y de otros entes con o sin personalidad jurídica constituidos u organizados en el extranjero. Finalmente, en el caso de que resulte aplicable un convenio para eliminar la doble imposición internacional suscrito por Chile, se debe tener presente que los supuestos de hecho contemplados en tales convenios para configurar un EP, solo cumplen la función de ser un umbral de actividad que determina una forma de distribución de la potestad tributaria entre los Estados Contratantes de esos convenios, pero no determinan el tratamiento tributario interno que se aplicará en definitiva por un Estado una vez que un convenio le otorga el derecho a gravar. En este sentido, una vez que se configura un EP de acuerdo a alguno de los supuestos de hecho que contempla un convenio tributario en particular, se deben volver a examinar los hechos del caso concreto para determinar si califican dentro del concepto de EP precisado en los párrafos anteriores de esta Circular, para concluir si procede o no el enrolamiento.

## **2) SISTEMA DE RETENCION DEL PAIS FUENTE CUANDO SE GENERA UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

La legislación local tiene dos alternativas para recaudar impuestos cuando se genera un EP, una de ella es:

- Se aplicará y Cobrará impuesto Adicional con tasa del 35% a 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. Estos contribuyentes deben pagar el Impuesto Adicional por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59. Este impuesto único debe ser retenido por quienes pagan, remesan, abonan en cuenta o ponen a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile dichas rentas o cantidades y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos<sup>16</sup>.

- En este sentido, con la declaración y pago de la retención se cumple, por una parte, la obligación tributaria principal que afecta al citado contribuyente, pero adicionalmente se cumple también con el deber u obligación de practicar la retención.

Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por **los retiros o remesas brutos.**

Solicitar la Inscripción en el Registro de Rol único Tributario y dar aviso de Iniciación de actividades, para cuyo efecto necesariamente deben contar con un representante, circunstancia última suficiente para gravar en el Estado de Situación las rentas generadas por sus respectivos mandantes. Por ejemplo, el EP será un contribuyente más, tributando bajo las reglas generales por las rentas que le sea atribuibles, es decir, les afectan las mismas normas que a cualquier empresa establecida en el país.

---

<sup>16</sup> Art. N°59 de la Ley de Impuesto a la Renta

## **ANÁLISIS ACTUAL DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS CAMBIOS QUE PLANTEA EL PROYECTO DE LEY DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

En la legislación chilena no existe una definición de Establecimiento permanente, como se ha mencionado con anterioridad. El hecho de que se utilice el concepto de Establecimiento Permanente de acuerdo a la definición utilizada en los convenios, es debido por una parte a que las autoridades notaron que existía una oportunidad de recaudar impuestos por esta situación y por otra parte que la definición del artículo N° 5 del Modelo de la OCDE entrega amplia potestad para recaudar impuestos por esta vía y el resultado ha sido eficiente, lo que es posible corroborar por el resultado obtenido a través de los convenios. Es importante mencionar que en el caso de los convenios la finalidad es asignar derechos de imposición a los Estados Contratantes, mientras que en nuestra legislación determina la forma en que se gravan las rentas de fuente chilena de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país que tengan en Chile cualquier tipo de inversión que conforme un EP. Determinada la existencia de un EP de acuerdo al convenio respectivo, en principio, la renta se gravará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación. Si el contribuyente quiere invocar los derechos que le confieren los convenios para deducir gastos, debe acogerse a lo dispuesto por el artículo 58 N°1, de la LIR, y a las demás disposiciones de nuestra legislación relativas a la tributación de estos contribuyentes.

Nos referiremos al Concepto de Establecimiento Permanente en la Ley de Impuesto a la Renta y a sus efectos.

No existe una definición de EP en la LIR, sin embargo, se hace referencia a éste en varias disposiciones. Los términos Establecimiento Permanente han sido incorporados a la legislación chilena del impuesto a la renta en la reforma tributaria de 1964, ya en esa ocasión el término se extrajo de los convenios internacionales sobre la materia, dando

cuenta de que se trataba de un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa llevaba a cabo el todo o parte de sus actividades, agregando que debía tratarse de actividades de carácter lucrativo.<sup>17</sup> Cabe destacar que el utilizar la definición que entregan los convenios internacionales, no tiene otro propósito que el de recaudar los impuestos atribuidos a la fuente, en el caso de inversiones extranjeras.

La finalidad de las siguientes disposiciones es fijar la forma en que las personas sin domicilio ni residencia en Chile se verán gravadas con el Impuesto a la Renta, por sus rentas de fuente Chilena, cuando tales contribuyentes tengan un EP en nuestro país.

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

Por su parte en el artículo 38, de la LIR se establece que los EP deben cumplir con algunas especificaciones principalmente deben conformar una empresa separada y determinarán sus rentas de fuente chilena sobre la base de los resultados reales de su gestión en el país. Estas rentas efectivas del EP, percibidas o devengadas, deben ser demostradas mediante contabilidad completa, se gravarán con el Impuesto de Primera Categoría. Por otra parte, cuando tales rentas o utilidades tributables registradas, son retiradas o remesadas al titular del EP, se gravan con el Impuesto Adicional a la Renta, con derecho a imputar como crédito el Impuesto de Primera Categoría que las haya grabado a nivel del EP.

También debemos mencionar, que si bien nuestra legislación ha tomado como referencia la definición de EP de los convenios internacionales, en materia de impuesto a la renta, también existen diferencias, por lo que podemos concluir que la existencia de un EP de acuerdo a un determinado convenio, no significa necesariamente que también

---

<sup>17</sup> Cuevas Ozimica (2016). Relación entre E.P. en Convenios para evitar DTI y E.P. en la Legislación Chilena. Pág. N° 127. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

exista uno conforme a nuestra LIR; además, las finalidades de ambos conceptos son distintas. En principio, la renta se gravará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación de que se trate, conforme a lo dispuesto por los artículos 59 y 60, de la LIR. Sin embargo, dado que esas disposiciones no contemplan la posibilidad de efectuar deducciones a las rentas o cantidades gravadas, si el contribuyente pretende invocar los derechos que le confieren los convenios para deducir gastos, deberá acogerse a lo dispuesto por el artículo 58 N°1, de la LIR, y a las demás disposiciones de nuestra legislación que reglamentan la tributación de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que tengan en el país cualquiera tipo de EP; sin embargo, es necesario reconocer que esta perspectiva no necesariamente resuelve todos los problemas que se pueden presentar sobre la relación entre ambos conceptos y sus efectos en Chile. No obstante, nos parece un enfoque adecuado en cuanto permite compatibilizar el derecho del Estado en que se encuentra situado el EP a gravar las rentas que le sean atribuibles, con el derecho de los contribuyentes consagrado en los convenios de invocar la deducción de los gastos incurridos en la obtención de tales rentas.

El artículo 12° de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala, entre otras cosas, que en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

El Servicio de Impuestos Internos define en el Oficio N° 303, de 2001, establecimiento permanente, como “la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen.”.

Los establecimientos permanentes a que se refieren los párrafos anteriores son de la misma naturaleza de los señalados en el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin embargo, los convenios consideran establecimientos permanentes las siguientes, que no necesariamente se enmarcan dentro de dicha disposición:

1.-Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

2.-La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

## **I. PROYECTO DE LEY DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

El primer gran aporte es la introducción de una definición legal del concepto de establecimiento permanente, que hasta el momento no existe en nuestra legislación.

Se propone incorporar una definición en un nuevo número 12 del artículo N°2 de la LIR y considera:

- Lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.
- La realización de actividades en el país representado por un mandatario que habitualmente concluya contratos del giro de la sociedad extranjera, desempeñe un rol principal que lleve a la conclusión de tales contratos o negocie sus elementos esenciales.
- Se excluyen mandatarios independientes, económica y jurídicamente que desempeñen actividades en el ejercicio de su giro ordinario y mandatarios con facultades para celebrar actos o contratos con fines específicos, por plazo fijo o por una obra determinada.

- No se considera que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades de organización y puesta en marcha en el país.<sup>18</sup>

Como podemos apreciar la modernización de la reforma en este tema reafirma los contenidos del artículo N° 5 de los convenios OECD incorporando los temas que, a través, de varias disposiciones e interpretaciones realizadas en oficios y circular del SII, se venían aplicando en esta materia. Lo que hace entonces es ratificar expresamente en la ley, lo que ya estaba probado que funciona de forma eficiente en materia de recaudación de impuesto por esta vía. Cabe mencionar también que incorpora además plazos y excepciones que clarifican aún más los márgenes que se deben cumplir y que se transforman en un aliciente para la inversión extranjera en nuestro país, ya que existen figuras que no representan “Establecimientos Permanentes” para actividades que expresamente se encuentran excluidas.

A saber, existen otros incentivos como el alivio de la doble tributación internacional, a través de créditos, el reconocimiento excepcional del royalty como una renta productiva, modificación en materia de tributación de financiamiento vía créditos externos, restricción del uso de la tasa preferencial del 4% respecto de financiamiento tipo back-to-back y normas legales para regular las reorganizaciones internacionales.

## **II. OBJETIVOS DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

Modernización y simplificación de las normas de tributación internacional

Concepto doméstico de establecimiento permanente.

---

<sup>18</sup> Detalles del Proyecto de Ley de Modernización Tributaria, (Agosto 2018)

Se trata de introducir un concepto más claro, moderno, acorde con los nuevos tiempos; darle herramientas a los contribuyentes extranjeros que les permitan determinar con cierto grado de claridad cuándo existe un establecimiento permanente en Chile y cuándo por tanto debe tributar en Chile como tal con las consiguientes obligaciones tributarias. Se define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de legislación tributaria.<sup>19</sup>

En el mensaje del Presidente de la Republica, impulsor de la modernización de la legislación tributaria, podemos encontrar los elementos que hemos expuesto y una reafirmación de la necesidad de establecer en forma clara el significado del concepto de Establecimiento Permanente en nuestra legislación, con el fin de recaudar pero también para entregar una señal de claridad a los inversionistas extranjeros, no dejando la interpretación al SII, sino que sea la propia ley de forma taxativa la que establezca sus parámetros.

Es importante precisar que nuestra legislación queda supeditada a lo que indique en la misma materia un convenio internacional, por lo tanto, la nueva legislación en materia de EP, es válida solo en el caso de los países con los que no exista convenio alguno en esta materia. Sin embargo podemos apreciar que la base de la definición propuesta sigue siendo la entregada por la OCDE en los convenios internacionales, porque asegura la recaudación de los impuestos de fuente chilena que generan las inversiones extranjeras en nuestro país.

Las perspectivas de recaudación de la modernización tributaria.

Modificación de umbrales que grava ganancia de operaciones extranjeras US \$ 80 millones.

---

<sup>19</sup> Mensaje de S.E. el Presidente de la Con El Que Inicia El Proyecto De Ley Que Moderniza La Legislación Tributaria. Santiago. (23 de agosto de 2018). M E N S A J E N° 107-366



El proyecto recauda en régimen  
US\$ 428 millones, equivalentes  
al 0,1% del PIB.

| (Millones de USD)                                  | 2019         | 2020          | 2021          | 2022         | 2023         | Régimen *    | Régimen (% del PIB) |
|--|--------------|---------------|---------------|--------------|--------------|--------------|---------------------|
| <b>Simplificar el régimen tributario</b>           | <b>0</b>     | <b>-265</b>   | <b>-275</b>   | <b>-284</b>  | <b>-295</b>  | <b>-833</b>  | <b>-0,2%</b>        |
| Sistema integrado total (tasa IDPC 27%)            |              | -265          | -275          | -284         | -295         | -833         | -0,2%               |
| <b>Beneficios especiales Pro-inversión</b>         | <b>-336</b>  | <b>-1.115</b> | <b>-1.117</b> | <b>268</b>   | <b>167</b>   | <b>-204</b>  | <b>0,0%</b>         |
| Depreciación semi instantánea (50% por 2 años)     | 0            | -827          | -824          | 413          | 330          | 0            | 0,0%                |
| Depreciación instantánea en La Araucanía           | 0            | -104          | -103          | 52           | 41           | 0            | 0,0%                |
| Reducción plazo para recuperar IVA de 6 a 2 meses  | -159         | 0             | 0             | 0            | 0            | 0            | 0,0%                |
| Aumento crédito especial construcción viviendas    | -177         | -183          | -190          | -197         | -204         | -204         | 0,0%                |
| <b>Modernización cuerpos legales</b>               | <b>258</b>   | <b>809</b>    | <b>1.094</b>  | <b>1.134</b> | <b>1.175</b> | <b>1.175</b> | <b>0,3%</b>         |
| Boleta electrónica obligatoria                     | 263          | 815           | 1.100         | 1.140        | 1.181        | 1.181        | 0,3%                |
| Normas de tributación internacional                | -6           | -6            | -6            | -7           | -7           | -7           | 0,0%                |
| <b>Neutralidad tributaria</b>                      | <b>1.518</b> | <b>1.754</b>  | <b>101</b>    | <b>102</b>   | <b>101</b>   | <b>291</b>   | <b>0,1%</b>         |
| <b>Economía digital y comercio transfronterizo</b> | <b>219</b>   | <b>228</b>    | <b>237</b>    | <b>240</b>   | <b>242</b>   | <b>251</b>   | <b>0,1%</b>         |
| Modificación impuesto verde                        | 0            | 54            | 51            | 48           | 46           | 40           | 0,0%                |
| Impuesto sustitutivo al FUT                        | 488          | 976           | -154          | -154         | -154         | 0            | 0,0%                |
| Proceso de declaración de activos en el extranjero | 531          | 531           | 0             | 0            | 0            | 0            | 0,0%                |
| Avenimiento extrajudicial transitorio              | 281          | -33           | -33           | -33          | -33          | 0            | 0,0%                |
| <b>Total</b>                                       | <b>1.440</b> | <b>1.184</b>  | <b>-197</b>   | <b>1.219</b> | <b>1.148</b> | <b>428</b>   | <b>0,1%</b>         |
| (*) con parámetros estimados al 2023               |              |               |               |              |              |              |                     |

En el cuadro anterior podemos apreciar en cifras las expectativas del gobierno con respecto a los resultados en recaudación parcial y total de los distintos tópicos que ésta aborda. Con respecto a los que nos convoca podemos observar que las cifras integran el comercio internacional, inversiones en nuestro país y hacia el extranjero y también otro ítem relevante que implica el comercio desde y hacia nuestro país, en lo que se refiere al comercio digital donde podemos señalar lo referido a las plataformas de transporte de pasajeros como por ejemplo Uber entre otras, en este caso se intenta establecer que tienen las características de un “Establecimiento Permanente” y que deben tributar de acuerdo a las normas que rigen dicha figura.<sup>20</sup> No existe un desglose de las cifras, pero podemos establecer que en general la incorporación del concepto de “Establecimiento Permanente” y los otros ítems considerados tienen un impacto positivo en la recaudación final de

<sup>20</sup> Boletín N° 11.934-15, Comisión de Hacienda, (15/03/2019)

impuestos, en este sentido son una herramienta positiva en los resultados finales, considerando además que existen otras modificaciones que arrojan cifras negativas en la recaudación y que finalmente tienen más bien un trasfondo social. Se debe destacar que dentro de los resultados finales su incidencia no deja de ser significativa, reafirmando la importancia de hacer hincapié en la importancia que tiene el concepto de “Establecimiento Permanente” ya no solo en el caso de los países con los cuales tenemos suscrito un convenio comercial, sino además mostrando claridad e igualdad de condiciones para los países con los que no hemos suscrito convenio en esta materia, lo que incentiva la inversión en nuestro país motor importante para nuestra economía.

## CONCLUSIONES

De todo lo expuesto con anterioridad podemos concluir:

1.- La existencia de convenios tiene como principal objetivo evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. En lo que se refiere a “Establecimiento Permanente” en nuestra legislación, no existe actualmente una definición propiamente tal, pero se ha establecido, a través, de otras normas y basándose principalmente en el Artículo N° 5 de los convenios, modelo OECD, una definición que ha sido corroborada por una serie de oficios del SII y finalmente y con más claridad en la circular N°57 de 2017.

2.- Determinar la existencia de un “Establecimiento Permanente”, es relevante para fines tributarios, de ello depende la delimitación de la potestad tributaria de los estados contratantes y la forma de tributar tanto en los convenios como en la legislación interna.

3.- Como un pronunciamiento del SII que recoge la jurisprudencia existente y la aúna en un solo documento que imparte instrucciones de carácter general, la circular N°57 de 2017, establece los parámetros generales para determinar la existencia de un “Establecimiento Permanente” y la obligatoriedad de que al ser sujeto de impuesto deban obtener un Rut.

4.- El proyecto de modernización tributaria, viene a establecer en forma legal el concepto de “Establecimiento Permanente”, otorgándole la importancia que en materia tributaria tiene y demostrando que constituye una herramienta eficiente al momento de determinar obligaciones tributarias para los extranjeros que invierten en nuestro país y con los cuales no existe convenio. También hay un atisbo que nos permite ver su posible aplicación en materia de comercio digital.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Cuevas Ozimica (2016). Relación Entre Los Conceptos De Establecimiento Permanente De Los Convenios Para Evitar La DTI Y De La Legislación Chilena Sobre El Impuesto A La Renta.
- Régimen tributario de establecimientos permanentes en Chile, [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl).
- Detalles del Proyecto de Ley de Modernización Tributaria, Deloitte, (Agosto 2018).
- Circular N°57, 2017. [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

## **ANEXOS**

### **1.- VERSIÓN ANTERIOR DEL ARTÍCULO 7 Y SUS COMENTARIOS**

A continuación, se reproduce el texto del artículo 7 y sus Comentarios tal como aparecían en la versión anterior a (fecha de aprobación de la actualización de 2010 por el Consejo de la OCDE) 2010. Esta versión anterior del artículo y sus Comentarios se reproducen como referencia histórica, dado que continuarán siendo pertinentes en la aplicación e interpretación de los convenios bilaterales que siguieron la redacción anterior.

#### **Artículo 7 “BENEFICIOS EMPRESARIALES”**

- 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 permanente.
- 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 Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose 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.

- 4 Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este Artículo.
- 5 No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.
- 6 A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
- 7 Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.