

PRINCIPIO DE LA “EMPRESA SEPARADA” Y LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EMPRESARIALES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

ALEX MEYER-PANTÍN*

RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto analizar hasta qué punto la legislación tributaria nacional y la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, han incorporado el principio de la “empresa separada” al determinar las utilidades que deben atribuirse a un establecimiento permanente, teniendo en consideración el principio de “*arm’s length*” que rige la versión actualizada del artículo 7 sobre beneficios empresariales y los comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”).

I INTRODUCCIÓN

Hoy en día, podemos encontrar el efecto de la globalización en áreas tales como servicios, tecnología e inversión extranjera, cuya combinación se ha traducido en un fuerte y sostenido crecimiento de la economía chilena, atrayendo la presencia de un sinnúmero de multinacionales, las

* Abogado, Universidad de Chile; LLM en Tributación Internacional de Queen Mary, University of London; Post-Título en Derecho de la Empresa de la Pontificia Universidad Católica de Chile.

cuales se han visto beneficiadas por la diversidad de riquezas y recursos que Chile tiene para ofrecer.

Como herramienta para fomentar las inversiones desde y hacia Chile, nuestro país actualmente tiene un extenso régimen de convenios para evitar la doble tributación (en adelante “CDT”), de los cuales veinticuatro se encuentran vigentes, y otros tres que están firmados pero pendientes de ratificación por parte del Congreso¹.

En este contexto, el artículo 7 de los CDT celebrados por Chile, dispone una serie de reglas en relación a la manera en qué deben atribuirse los beneficios empresariales de una empresa internacional operando en otro estado a través de un establecimiento permanente (en adelante “EP”). El párrafo primero del artículo 7 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la OCDE (en adelante “Modelo OCDE”), aclara que las rentas de una empresa se encuentran gravadas exclusivamente por el estado de residencia de la empresa que obtiene la renta, salvo que tenga un EP en el estado de fuente de las rentas, en cuyo caso el estado de fuente también podrá gravar dichas rentas, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP.

El siguiente trabajo tiene por objeto analizar hasta qué punto la legislación tributaria nacional y la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”), han incorporado el principio de la “empresa separada”² al determinar las utilidades que deben atribuirse a un EP, teniendo en consideración el principio de “*arm's length*” que rige la versión actualizada del artículo 7 sobre beneficios empresariales y los comentarios de la OCDE³.

En virtud de lo anterior, el Acápito II de este trabajo examinará el alcance y significado del concepto “beneficios empresariales” y el sentido que le otorga la jurisprudencia administrativa del SII. El Acápito III analizará en mayor profundidad el principio de la “empresa separada”,

¹ Al 1 de Julio 2011, Chile tiene CDT vigentes con Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia. CDT firmados pero cuya ratificación está pendiente ante el Congreso, son Australia, Rusia y los Estados Unidos. Estos se pueden encontrar en la página del SII: “www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm”. [Consulta: 1 julio 2011].

² “Functionally separate entity approach”.

³ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”.

describiendo brevemente cómo se determinan las utilidades atribuibles al EP y de qué manera acoge el principio de “*arm's length*”. Luego, en el Acápito IV se analizará si los CDT suscritos por Chile efectivamente incluyen el principio de la “empresa separada”, siguiendo las pautas del nuevo Modelo OCDE y sus comentarios.

Aclarado lo anterior, en el Acápito V se analizará cómo la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”) incorpora el principio de la “empresa separada”, así como su tratamiento tributario por parte del SII. Para estos efectos, se distinguirán dos escenarios: en el punto (1) se examinará de qué forma se aplica el principio de la “empresa separada” al caso de un EP situado en Chile, mientras que en el punto (2) se analizará el caso contrario, esto es, hasta qué punto se recoge el principio de la “empresa separada” en una situación donde una empresa chilena realiza operaciones en el extranjero a través de un EP.

Luego, a fin de determinar el monto de los beneficios empresariales atribuibles al EP, en su calidad de empresa separada, en el Acápito VI se analizarán las reglas de deducción de gastos, tanto desde la perspectiva de los CDT como de la LIR. Por último, en el Acápito VII se responderá si el principio de la “empresa separada” es aplicable al caso de servicios prestados entre entidades relacionadas.

II

EL CONCEPTO DE “BENEFICIOS EMPRESARIALES”

Esto nos lleva a la pregunta: ¿Qué se entiende por “beneficios empresariales”? El único CDT que responde dicha pregunta es el CDT firmado con los Estados Unidos, el cual no habla de beneficios sino que de utilidades empresariales. Al respecto, define a la “utilidad empresarial” como “*la renta obtenida de cualquier comercio o negocio*”⁴.

Considerando que el Modelo OCDE, así como los demás CDT suscritos por Chile, no contemplan una definición expresa para los “beneficios de una empresa”, el artículo 3 párrafo Nº 2 del Modelo OCDE dispone que debe recurrirse a la legislación nacional del país afectado para efectos de aclarar el término no definido. Cabe señalar que la legis-

⁴ CDT entre Chile y los Estados Unidos de América, artículo 7, párrafo Nº 9 (Pendiente de aprobación).

lación tributaria chilena tampoco define la expresión “beneficios de una empresa”, por lo que se debe indagar su sentido y alcance en las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales, tal como lo establece el Artículo 2 del Código Tributario. En este sentido, el SII ha reiterado que en estos casos debe recurrirse al sentido natural y obvio de la palabra según lo dispuesto por el artículo 20 del Código Civil, en cuyo caso es necesario remitirse al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

Dicho diccionario define al beneficio como aquella “*ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil*”. Por su parte, el término “empresa” se define como “*unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*”. Teniendo en cuenta ambas definiciones dentro del contexto del CDT, el SII “*estima que el sentido natural y obvio de la expresión «beneficios de una empresa» es precisamente la ganancia que obtiene una unidad de organización dedicada efectivamente a la actividad generadora de tal ganancia. Consecuentemente, para ser calificada como beneficios de una empresa», la ganancia debe provenir del ejercicio de una actividad realizada realmente por tal empresa con los recursos humanos y materiales con que debe contar para ser tal*”⁵.

III

PRINCIPIO DE LA EMPRESA SEPARADA

Con fecha 22 de julio del año 2010, la OCDE, de la cual Chile actualmente es miembro, publicó su informe sobre la atribución de beneficios empresariales a los establecimientos permanentes⁶, el cual modificó el artículo 7 del Modelo OCDE sobre beneficios empresariales, reduciendo sus párrafos de siete a cuatro, además de modificar sus respectivos comentarios⁷, y en particular, vino a zanjar el antiguo debate sobre qué método debía aplicarse sobre los beneficios empresariales que deben atribuirse a un EP, esto es, el principio de “entidad funcionalmente se-

⁵ SII, Oficio Nº 191/2010 del 29 de enero del 2010, punto Nº 2. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/otras/ja191.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

⁶ OCDE, “2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, 22 de julio 2010.

⁷ Los Comentarios del Modelo OCDE son reglas de interpretación de los artículos del Modelo OCDE acordados por los países miembros de la OCDE, los cuales son

parada” (en adelante principio de la “empresa separada”) o el principio de la “empresa única”.

Bajo el principio de la “empresa única”, las utilidades se limitan a aquellas utilidades en que el establecimiento permanente tenga alguna participación⁸. Por lo tanto, el primer paso consiste en determinar la totalidad de las utilidades obtenidas por la empresa única, lo cual corresponde a los ingresos derivados de operaciones con terceras partes y entidades relacionadas. Una vez que se establezcan las utilidades totales, el segundo paso consiste en atribuir un porcentaje de estas utilidades al EP de acuerdo a la regla general del artículo 7 Nº 3 del Modelo OCDE. Adicionalmente, aquellos ingresos que provengan de operaciones entre el EP y la empresa matriz deben ser excluidos de la atribución de beneficios al establecimiento permanente.

Por otra parte, el principio de la “empresa separada” no restringe la atribución de beneficios de un EP sobre la base de la totalidad de las utilidades obtenidas por la empresa. En cambio, le otorga al país de residencia del EP el derecho a gravar los beneficios atribuibles al EP como si fuesen ingresos obtenidos bajo el principio de “*arm’s length*”, esto es, como si el EP fuese una empresa independiente y separada que participa en actividades de igual o similar naturaleza bajo condiciones iguales o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través del EP. El principio de la “empresa separada”, por tanto, se encuentra reflejado expresamente en el artículo 7 Nº 2 del Modelo OCDE.

IV

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE EMPRESA SEPARADA A NIVEL DE LOS CDT SUSCRITOS POR CHILE

La nueva versión del artículo 7 del Modelo OCDE, y en particular su párrafo segundo, incluye expresamente el principio de “empresa sepa-

vinculantes y obligatorios para sus miembros al momento de interpretar y aplicar un Convenio para Evitar la Doble Tributación, basado en el Modelo OCDE. Ejemplo, SII, Oficios Nº 2,890/05 del 4 de agosto 2005 y Nº 270/2009 de fecha 5 de febrero del 2009.

⁸ OECD, “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, de fecha 7 julio 2008, párrafo 61, página 23.

rada” y de “*arm's length*”, al disponer que los beneficios que se atribuirán al EP son aquellos que generaría, especialmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, como si fuese una entidad separada e independiente involucrada en actividades iguales o similares bajo condiciones iguales o similares, teniendo en consideración las funciones desarrolladas, bienes utilizados y riesgos asumidos por la empresa a través del EP y a través de otras partes de la empresa.

No obstante la inclusión del principio de “empresa separada” en la nueva versión 2010 del Modelo OCDE, Chile expresamente *se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7*⁹, es decir, la versión previa a la actualización 2010 del Modelo OCDE. Dicha reserva genera dos efectos: (i) Al interpretar los CDT suscritos por Chile, nuestro país continuará utilizando los comentarios previos a la versión 2010 del Modelo OCDE; y (ii) Chile mantiene vigente en sus CDT la antigua versión de siete párrafos del artículo 7, incluyendo el párrafo tercero que permite la deducción de gastos incurridos por el EP al determinar los beneficios atribuibles al EP.

Aún cuando la gran mayoría de los CDT suscritos por Chile están basados sobre el Modelo OCDE (con excepción del CDT con Argentina), en el caso particular del artículo 7 sobre beneficios empresariales, Chile también ha incorporado algunas modificaciones menores tomadas del modelo de CDT de las Naciones Unidas.

El CDT con México, por ejemplo, incluye una variación del principio de la “fuerza de atracción” contemplado en la letra (b) del Nº 1 del artículo 7 del Modelo de CDT de las Naciones Unidas. Dicho principio es una norma anti-evasión, por medio del cual el modelo de CDT de las Naciones Unidas amplía el marco de tributación de los beneficios empresariales al incluir, además de beneficios empresariales, rentas tales como dividendos, intereses y regalías, los cuales no son atribuibles al EP pero tienen como fuente al país de residencia del EP¹⁰. En este sentido, el CDT con México extiende la atribución de beneficios empresariales a la enajenación de bienes o mercancías en ese otro Estado de tipo idéntico o similar a los bienes o mercancías enajenados por medio del EP.

⁹ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, pág. 41, párrafo 96 de las reservas realizadas a la nueva versión del artículo 7 del Modelo OCDE y sus respectivos Comentarios.

¹⁰ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, pág. 223, párrafo 12 de los Comentarios del artículo 7.

Adicionalmente, el artículo 7 Nº 1 del CDT con México incluye un inciso final, el cual no se encuentra en el modelo de la OCDE ni en el modelo de las Naciones Unidas. Dicho párrafo dispone que los beneficios derivados de las enajenaciones descritas en la letra (b) no tributarán en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio en virtud del CDT con México.

Otra modificación al Modelo OCDE se encuentra en el caso de la deducción de gastos incurridos por el EP. Los CDT con Canadá, México y Polonia incluyeron el segundo inciso del párrafo Nº 3 del Modelo de CDT de las Naciones Unidas, el cual prohíbe la deducción de gastos al nivel del EP. Así, no serán deducibles los pagos que efectúe el EP a su matriz o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (“*know-how*”) u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

Cabe señalar que el CDT firmado con los Estados Unidos con fecha 4 de febrero del 2010, aún cuando todavía no entra en vigencia a la fecha de esta publicación, sigue el principio de la “empresa separada”, en el sentido que trata al EP como una entidad totalmente independiente de su matriz, al cual se le atribuyen las utilidades que “*éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones*”.

Sin embargo, es posible destacar las siguientes diferencias con el Modelo OCDE: (a) para efectos de la determinación de las utilidades empresariales del EP, se permitirá la deducción de los gastos necesarios en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendiendo una razonable asignación de los gastos de dirección y generales de administración, los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos incurridos para la realización de los fines de la empresa considerada en su conjunto, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte; y (b) sólo las utilidades empresariales obtenidas de bienes o actividades del establecimiento permanente pueden ser atribuibles al mismo¹¹.

¹¹ Protocolo del CDT entre Chile y los EE.UU., párrafo Nº 10.

Por último, cabe destacar que el CDT con Argentina está basado exclusivamente sobre el principio de la fuente en contraposición al principio de la residencia, lo cual surgió a partir del modelo de convenio del Pacto Andino. El CDT con Argentina es el único CDT que Chile ha firmado bajo esta modalidad.

El artículo 7 del CDT con Argentina regula el “beneficio de las empresas”, pero sin hacer referencia expresa al caso de los EPs. Dicha norma señala que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables en el estado de fuente de la actividad. En caso que la actividad empresarial se desarrolle tanto en Chile como en Argentina, Chile sólo podrá “gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio”¹².

El último inciso del artículo 7 del CDT con Argentina estipula que no se considerarán como actividades empresariales los negocios desarrollados en otro estado a través de un corredor o agente independiente que actúe sin tener carácter exclusivo para dicha empresa, salvo que dichos negocios tengan el carácter de habituales según la estimación de la autoridad tributaria correspondiente.

V TRATAMIENTO DEL PRINCIPIO DE LA EMPRESA SEPARADA A NIVEL DE LA LIR

A continuación se procederá a analizar si el principio de la “empresa separada”, de acuerdo al nuevo criterio dispuesto por la versión actualizada del Modelo OCDE, se encuentra incorporada plenamente a la LIR, y en particular, aclarar cuál es el tratamiento tributario que le otorga el SII. Para estos efectos, se distinguirá entre (1) aquellas empresas extranjeras que operan en Chile a través de un EP; y (2) aquellas empresas chilenas que operan en el exterior mediante un EP.

¹² CDT con Argentina del 13 de noviembre de 1976, pág. 4, inciso segundo del artículo 7.

5.1 Empresas Extranjeras que operan en Chile a través de un EP solamente tributarán por sus rentas de fuente chilena

En virtud del artículo 7 del Modelo OCDE, los beneficios que se atribuyan a un EP situado en Chile podrán gravarse con impuestos en Chile, pero sólo en la medida que dichas utilidades puedan atribuirse a ese EP. En este sentido, la pregunta que debe formularse es ¿Si dichos beneficios se limitan solamente a sus rentas de fuente chilena o si también se extienden a sus rentas de fuente extranjera? La regla general en esta materia es que todo contribuyente residente o domiciliado en Chile tributará sobre sus rentas de cualquier origen, es decir, tanto por sus rentas de fuente chilena como por sus rentas de fuente extranjera¹³.

Al respecto, tanto el artículo 38 N° 1 de la LIR como el artículo 58 N° 1 de la LIR, nos aclaran que un EP situado en Chile perteneciente a una matriz extranjera, solamente tributará sobre sus rentas de fuente chilena.

Por una parte, el artículo 38 N° 1 de la LIR, restringe la base imponible del EP a sus rentas de fuente chilena, al señalar que “la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país”.

A forma de complemento, el artículo 58 N 1 de la LIR dispone que “se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, (...) las personas jurídicas constituidas fuera del país, (...) que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas”.

Por tanto, las disposiciones anteriores permiten concluir que los contribuyentes sin residencia ni domicilio en Chile solamente serán afectos con impuestos sobre sus rentas de fuente chilena, es decir, “las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”¹⁴.

¹³ DL N° 824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta. Publicado en el diario Oficial del 31 de diciembre de 1974. Inciso primero del artículo 3 de la LIR.

¹⁴ Óp. Cít. inciso primero del artículo 10 de la LIR.

Cabe señalar que el SII fijó su criterio en esta materia a través del Oficio 2.556 del 8 de junio del año 2004¹⁵, para el caso de una empresa de los Estados Unidos que prestaba servicios de consultoría y asistencia técnica en el ámbito de la ingeniería y programación computacional a través de su agencia en Chile. En este caso, el contribuyente le consultó al SII si para “efectos de la declaración del impuesto de primera categoría, ¿debe la agencia considerar las rentas de fuente extranjera que obtenga?”. Al respecto, el SII confirmó que la “agencia establecida en Chile, sólo debe considerar las rentas de fuente chilena que obtenga en el país derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, excluidas, por lo tanto, las de fuente extranjera, las que provienen de bienes situados en el exterior y de actividades desarrolladas en el extranjero”.

Por último, cabe destacar que aún cuando el EP goza de la misma personalidad jurídica que su matriz extranjera, el SII le otorgó al EP la calidad de contribuyente para efectos impositivos chilenos, al igual que en el caso de las comunidades y de los empresarios unipersonales. En este contexto, el SII trata a los EP de empresas extranjeras, como si fuesen contribuyentes independientes de su matriz, ya que el EP está obligado a obtener Rol Único Tributario y a realizar iniciación de actividades¹⁶, así como proveer antecedentes esenciales tales como su domicilio en Chile, individualización de los representantes legales, capital aportado por la matriz e información contable actualizada.

En virtud de lo anterior, aún cuando desde el punto de vista administrativo, el EP es tratado como un contribuyente independiente que debe obtener RUT y hacer iniciación de actividades ante el SII, por otro lado, no recibe el mismo tratamiento que un contribuyente residente o domiciliado en Chile, ya que al momento de determinar los beneficios que le son atribuibles, no se computa sobre sus rentas de fuente mundial, sino que exclusivamente sobre sus rentas de fuente chilena. Por lo tanto, en el caso de de una matriz extranjera operando a través de un

¹⁵ SII, Oficio 2.556 de 8 de Junio del 2004. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

¹⁶ SII, Circular Nº 31 del 1 de junio del año 2007 que “REGULA LA FORMA DE CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES DE SOLICITAR LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ROL ÚNICO TRIBUTARIO Y DE DAR AVISO DE INICIO DE ACTIVIDADES”, letra (b) del punto 1.3.3. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu31.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

EP situado en Chile, el principio de “empresa separada” no se cumple a cabalidad con respecto al EP.

5.2 La tributación de una empresa chilena y su EP en el exterior

5.2.1 EPs extranjeros tributan sobre rentas devengadas

En el caso que una sociedad chilena constituya un EP en una jurisdicción extranjera, el artículo 12 de la LIR dispone que “se considerarán en Chile tantas las rentas devengadas como las percibidas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero”.

Este régimen prevalece sobre la regla general que se aplica a las rentas de fuente extranjera, el cual dispone que “cuando deban computarse rentas de fuente extranjeras se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen”¹⁷.

Recapitulando lo anterior, la base imponible de un EP extranjero perteneciente a una empresa chilena se determina sobre la base de sus rentas devengadas, mientras aquellas rentas de fuente extranjera que no se atribuyan a un EP extranjero, solamente podrán considerarse sobre base percibida.

5.2.2 El EP es una entidad independiente pero solamente para efectos contables

En 1996, el SII estableció que un EP extranjero y su casa matriz en Chile eran entidades independientes para los efectos de contabilizar sus ingresos y gastos¹⁸. Un criterio similar se aplicó a través del Oficio Nº 3.064/97¹⁹, el cual dispuso que las empresas chilenas que tuvieran EPs en el exterior, no deben contabilizar los ingresos y gastos incurridos por dicho EP, sino que tales conceptos sólo deben ser registrados por el EP que los genera.

¹⁷ Óp. Cit. Artículo 12.

¹⁸ SII, Oficio 2.022 de fecha 17 de Julio de 1996. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul69.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

¹⁹ SII, Oficio 3.064 de fecha 22 de diciembre de 1997. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta3064.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

Por lo tanto, lo único que registra la empresa chilena es el resultado tributario percibido o devengado obtenido por el EP en el extranjero conforme al Nº 1 del artículo 41 B) de la LIR, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores, resultado que debe anotarse en el Registro FUT de la matriz chilena al término del ejercicio. En otras palabras, tanto la sociedad chilena como su EP fueron considerados como entidades independientes pero solamente para efectos contables.

Complementando lo anterior, el SII señaló, a través del Oficio Nº 2.762/96²⁰, que la casa matriz y su respectivo EP constituyen una misma persona jurídica, entendiéndose en la especie que el EP en el exterior no es más que una extensión de la casa matriz radicada en Chile. Asimismo, dicho oficio aclaró que ambas entidades tienen un tratamiento independiente, pero solamente para el registro de ciertas anotaciones contables o para la determinación de los resultados tributarios, como lo son en materia de registros de ingresos, gastos e inversiones, en conformidad a lo establecido en el artículo 41 letra B de la LIR.

5.2.3 Cambio de criterio: El EP constituye una empresa separada

No obstante lo anterior, el SII modificó el criterio precedente al recoger expresamente el principio de “empresa separada” a través del Oficio Nº 2.997/2007²¹. Aún cuando el EP y su matriz chilena constituyen la misma persona jurídica, este oficio expresamente reconoce la separación entre ambas entidades: *“lo que se comprueba precisamente con lo dispuesto en los artículos 38, inciso primero y 41 B, inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, disposiciones legales de las que se desprende que, por regla general, se atribuye al establecimiento permanente la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz”*. Ello sin perjuicio que, en el caso de los EPs en el exterior de empresas chilenas, deban consolidarse los resultados al final de ejercicio en conformidad al método de cálculo del Nº 1 del artículo 41 B citado.

²⁰ SII, Oficio Nº 2.762 de fecha 4 de octubre de 1996. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/oct65.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

²¹ SII, Oficio Nº 2.997 de fecha 25 de octubre de 2007. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2997.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

5.2.4 Combinación de los oficios citados en los números 2 y 3 precedentes

En el Oficio Nº 800/2008²², un contribuyente consultó si las opiniones formuladas por el SII a través del Oficio Nº 2.997/2007 precedente, también eran aplicables al caso de una sociedad chilena que llevaba su contabilidad en pesos, mientras que su EP mantenía su contabilidad en divisas extranjeras. Siguiendo el razonamiento que utilizó el SII en el Oficio Nº 2.997/2007, el contribuyente también inquirió sobre el tratamiento tributario aplicable a la diferencia que se produciría en el valor de las divisas en relación con cuentas por pagar adeudas por el EP a su matriz chilena. Teniendo en consideración sus pronunciamientos anteriores, el SII reitera dos criterios: (a) la ley tributaria no hace distingo entre la casa matriz y su respectivo EP en el exterior, por lo que dichas entidades no son empresas independientes de la casa matriz, debiendo entenderse que las agencias son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica; y (b) se desprende que se atribuye al establecimiento permanente la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz, no obstante que ambas constituyan una sola persona jurídica.

En resumen, para determinar la renta de la matriz chilena, al final del ejercicio tributario deberá agregarse a la base imponible del impuesto de Primera Categoría el resultado tributario (ya sea positivo o negativo) obtenido por el EP extranjero durante el mismo período. Bajo esta premisa, es posible observar que desde la perspectiva del SII, ambas entidades son consideradas como separadas e independientes en línea con el principio de empresa separada sostenida por la OCDE, aún cuando la matriz chilena puede ser obligada a acompañar los antecedentes contables que respaldan los resultados tributarios del EP ante una potencial fiscalización por parte del SII.

5.2.5 Tratamiento tributario de las sociedades extranjeras que tengan como dueño a un solo socio o accionista en Chile

En relación con las empresas chilenas que tienen EP en el exterior, cabe destacar que se realizó un cambio de criterio a través de la Circular Nº

²² SII, Oficio Nº 800 de fecha 17 de abril de 2008. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja800.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

38/2007²³. A través de sus pronunciamientos, el SII sostuvo reiteradamente que las sociedades extranjeras, cuya totalidad de acciones o derechos pertenecían a una sola persona residente en Chile, no constituían personas separadas, sino que la sociedad extranjera se trataba como una agencia para efectos tributarios en Chile. La razón detrás de este razonamiento encuentra su fundamento en la legislación comercial chilena, la cual sólo reconocía a las sociedades constituidas por dos o más personas diferentes.

No obstante lo anterior, se incorporaron dos figuras societarias nuevas: la “Empresa Individual de Responsabilidad Limitada”²⁴ y las “sociedades por acciones”²⁵ (“SpA”), las cuales sólo requieren de una o más personas para su constitución. En este sentido, la Circular Nº 38/2007 dispuso que *“ante la presencia de una sociedad constituida en el extranjero, que a su vez sea de propiedad de una sola persona residente en Chile, se debe aceptar su calidad de filial o persona jurídica distinta a su dueño o único accionista, debiendo en consecuencia, dejar de considerársela para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta como una agencia de la persona con domicilio o residencia en Chile a la cual pertenezca”*.

VI LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA DETERMINAR LAS UTILIDADES ATRIBUIBLES AL EP

6.1 Cambio de criterio de la OCDE

Para poder determinar las utilidades atribuibles a un EP, en su calidad de entidad separada e independiente, es fundamental recurrir a la premisa contable de la correlación entre ingresos y gastos. Por ende, además de computar aquellos ingresos atribuibles a un EP, también es primordial la deducción de aquellos gastos necesarios para la determinación del resultado obtenido por el EP durante el mismo ejercicio.

²³ SII, Circular Nº 38/2007, del 10 de Julio del 2007. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu38.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

²⁴ Creada a través de la Ley Nº 19.857, publicada el 11 de febrero del 2003.

²⁵ Creada a través de la Ley Nº 20.190, publicada el 5 de junio del 2007.

En este contexto, la gran mayoría de los CDT celebrados por Chile incluyen un párrafo Nº 3 dentro del artículo 7, donde se establece que para la determinación de los beneficios atribuibles a un EP, se permitirá la deducción de los gastos necesarios en que haya incurrido el EP, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración efectuados en el estado de residencia del EP como en otra parte.

El objetivo detrás de este párrafo es aclarar que aquellos gastos incurridos directa e indirectamente por el EP para el cumplimiento de su giro, deben ser tomados en consideración al momento de determinar los beneficios atribuibles al EP, incluso aquellos gastos incurridos fuera del país de residencia del EP. Dicha norma fue vista por la OCDE como una limitante al momento de deducir aquellos gastos incurridos indirectamente por el EP²⁶, especialmente en el caso de los gastos generales de administración²⁷.

Ante los ojos de la OCDE, esto fue visto como una violación al principio de no discriminación contenido en el artículo 24 Nº 3 del Modelo OCDE, el cual dispone que un EP situado en Chile debe deducir sus gastos bajo las mismas condiciones que una empresa localizada en Chile. Es decir, el EP no puede recibir un tratamiento más perjudicial o discriminatorio que una empresa chilena al momento de deducir sus gastos²⁸.

Esto conllevó a que se eliminara totalmente el antiguo párrafo Nº 3 del artículo 7, y que la determinación de los beneficios del EP esté ligada esencialmente al principio de “*arm's length*” del párrafo Nº 2 del artículo 7 del Modelo OCDE, esto es, el precio debe ser fijado a un precio de mercado que acordarían sujetos independientes y no relacionados.

En este sentido, los comentarios señalan expresamente que el párrafo Nº 2 del artículo 7 del Modelo OCDE no hará referencia alguna en cuanto a la deducción de los gastos, y que le corresponderá a las leyes nacionales de cada país fijar las condiciones para la deducción de los

²⁶ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 38 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

²⁷ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 39 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

²⁸ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 33 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

gastos del EP, pero siempre teniendo en consideración el principio de no discriminación del artículo 24 Nº 3 del Modelo OCDE²⁹.

Considerando que Chile se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7 y sus comentarios, al momento de interpretar sus CDT, Chile seguirá utilizando la antigua versión del párrafo Nº 3 del artículo 7 para efectos de deducir los gastos al momento de determinar la base imponible del impuesto de Primera Categoría.

6.2 Tratamiento de los gastos a nivel de la LIR

El SII ha sostenido en forma reiterada a través de sus pronunciamientos³⁰, y en particular, a través del Oficio Nº 275/2007³¹, que para que un gasto sea rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría conforme al artículo 31 de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) El gasto sea razonable de monto y naturaleza;
- b) El gasto se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolle;
- c) Que sea necesario para producir la renta, esto es, que el desembolso sea de carácter inevitable u obligatorio;
- d) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes para la obtención de la renta;
- e) Se haya incurrido efectivamente en el gasto en el mismo período en que se generó la renta;
- f) El gasto se acredite o justifique en forma fehaciente (esté debidamente documentado).

²⁹ OCDE, "The 2010 Update to the Model Tax Convention", párrafo 30 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

³⁰ SII, Oficio Nº 2438/2010 de fecha 28 de diciembre de 2010; <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011]. En el mismo sentido, oficios: Nº 1269/2010; Nº 1118/2004; Nº 4087/2005; y Nº 1871/2006. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³¹ SII, Oficio Nº 275/2007, de fecha 31 de enero de 2007. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja4049.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

En este contexto, al SII se le consultó en el Oficio Nº 2.556/2004³² si la remuneración pagada por una agencia chilena a sus trabajadores, lo cuales prestaban servicios en el exterior, calificaban como gastos al momento de determinar la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría. Como estos gastos estaban asociados directamente a rentas de fuente extranjera, el SII señaló que "no deben considerarse en la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría", ya que dicho gastos solamente pueden aplicarse sobre las rentas de fuente chilena, esto es, de rentas derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar. Esto lo reafirma la letra e) del Nº 1 del artículo 33 de la LIR, en el sentido que "al no computarse las rentas de fuente extranjera en la base imponible del impuesto de Primera Categoría, obviamente que resulta improcedente que los gastos asociados a dichas rentas se rebajen de la base imponible del citado tributo de categoría conformado solamente por las rentas de fuente chilena"³³.

Asimismo, el contribuyente también consultó acerca del tratamiento tributario aplicable a "gastos comunes", esto es, gastos que se originen tanto de rentas de fuente chilena como extranjera. En este caso, el SII concluyó que dichos gastos deben determinarse en base a la proporción que exista entre ambos tipos de rentas, y el porcentaje que corresponda a las rentas de fuente chilena, se aplicará sobre los gastos comunes, y ésta proporción se aceptará como un gasto necesario para producir las rentas de fuente chilena.

VII

¿ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE "EMPRESA SEPARADA" A LOS SERVICIOS ENTRE PARTES RELACIONADAS?

La LIR no contempla reglas especiales que regule la atribución de beneficios empresariales que surjan a partir de operaciones entre la empresa matriz y su EP, en sus calidades de entidades relacionadas. Sin perjuicio de lo anterior, la LIR sí posee normas en materia de precios de trans-

³² SII, Oficio Nº 2.556/2004 de fecha 8 de junio de 2004. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³³ Óp. Cít. Oficio Nº 2.556/2004, letra (b) del párrafo Nº 4.

ferencia contenidos en el artículo 38 de la LIR, el cual aplica el método de entidades separadas a las rentas de fuente chilena que se atribuyan a sucursales, agencias o cualquier otra forma de EP situado en Chile perteneciente a una matriz extranjera. Dicha norma sobre precios de transferencia, en cambio, no se aplica a las operaciones entre una empresa chilena y su EP en el exterior.

En virtud del artículo 38 de la LIR, el SII está autorizado para tasar o impugnar fundadamente cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra empresa relacionada, si dicho precio no se ajusta a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes. *“Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas”*³⁴. Adicionalmente, las rentas de fuente de una empresa extranjera que opera en Chile a través de un EP, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en el país.

VIII CONCLUSIONES

A través de la actualización 2010 del Modelo OCDE y sus comentarios³⁵, la OCDE incorporó de manera definitiva el principio de la “empresa separada” al artículo 7 del Modelo OCDE, otorgándole al EP la calidad de una entidad independiente y separada de su matriz.

Aún cuando Chile es miembro de la OCDE, se reservó expresamente el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7, lo cual genera que (i) para efectos de interpretar los CDT suscritos por Chile, éste continuará utilizando los comentarios previos a la versión 2010 del Modelo OCDE, los cuales no eran considerados lo suficientemente claros al momento de distinguir entre el principio de “empresa separada” y el principio de la “empresa única”; y (ii) Chile mantiene vigente en

su CDT la antigua versión de siete párrafos del artículo 7, incluyendo el párrafo tercero que permite la deducción de gastos incurridos por el EP al determinar los beneficios atribuibles al EP.

En cuanto a la correlación de ingresos y gastos para la determinación de los beneficios atribuibles al EP, la OCDE estimó que la deducción de aquellos gastos incurridos indirectamente por el EP, como por ejemplo, los gastos generales de administración, constituía una violación al principio de no discriminación, por lo que se omitió de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE. En materia de gastos, Chile también se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del párrafo Nº 3 del artículo 7 de los CDT.

No obstante lo anterior, los CDT suscritos por Chile igualmente recogen el principio de la “empresa separada” al disponer que *“se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia”* de su matriz, además de incluir en alguno de sus CDT ciertas modificaciones minoritarias, como la inclusión del principio de la “fuerza de atracción” y la cláusula del Modelo de las Naciones Unidas con respecto a la deducción de gastos. Por lo tanto, a la hora de aplicar el principio de la “empresa separada”, existe un mayor grado de incertidumbre a nivel de los comentarios que en el mismo artículo 7 de los CDT, ya que Chile continuará utilizando los antiguos comentarios para efectos de interpretación del artículo 7.

A nivel de la LIR, es posible afirmar que el principio de la “empresa separada” ha sido asimilada, pero de manera parcial e inconsistente, como en el caso de beneficios empresariales atribuibles a un EP chileno perteneciente a una matriz extranjera. Aún cuando el EP es tratado como un contribuyente independiente que debe obtener RUT y realizar iniciación de actividades ante el SII, no recibe el mismo tratamiento que un contribuyente residente o domiciliado en Chile, ya que al momento de determinar los beneficios que le son atribuibles, no se computa sobre sus rentas de fuente mundial, sino que exclusivamente sobre sus rentas de fuente chilena. En otras palabras, no es tratado como un contribuyente separado e independiente, sino más bien como una extensión de su matriz extranjera.

En materia de gastos, el SII también ha restringido la aplicación del principio de la “empresa separada” en el caso de un EP situado en Chile, ya que el SII no ha permitido la deducción de gastos efectivamen-

³⁴ SII, Oficio 2438/2010 de fecha 28 de diciembre de 2010. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2438.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³⁵ OCDE, “2010 Update to the Model Tax Convention”, 22 de Julio, 2010.

te incurridos por el EP pero asociados a rentas de fuente extranjera, considerando que el EP situado en Chile solamente tributa sobre sus rentas de fuente chilena. El mismo razonamiento se aplica al caso de servicios prestados por un EP situado en Chile a su matriz en el exterior, ya que solamente serán atribuibles al EP aquellas rentas derivadas de servicios prestados en Chile, es decir, de fuente chilena.

Por otra parte, sí es posible afirmar que el principio de “empresa separada” ha sido efectivamente incorporada en aquellas situaciones donde es una empresa chilena la que desarrolla actividades de su giro a través de un EP en el exterior. En este ámbito, el SII ha sostenido expresamente, mediante los Oficios Nº 2.997/07 y Nº 800/08, que las utilidades son atribuibles a un EP como si fuese una entidad distinta y separada de la casa matriz, sin importar que los resultados obtenidos por la empresa chilena y su EP extranjero deben consolidarse al término del ejercicio tributario.

FATCA: NUEVO RÉGIMEN DE RETENCIÓN E INFORMACIÓN APROBADO EN LOS ESTADOS UNIDOS AFECTA INSTITUCIONES EXTRANJERAS FINANCIERAS Y NO FINANCIERAS DE MANERA DIRECTA

ERIKA G. LITVAK* **

RESUMEN

El presente trabajo analiza la “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA), y la forma en que esta tendrá su alcance en instituciones financieras y no financieras extranjeras a los Estados Unidos. Da cuenta de las consecuencias que este nuevo modo de fiscalización acarreará para las “FFI”, obligándolas a implementar nuevos mecanismo que logren dar cumplimiento a las disposiciones que establecen obligaciones extensivas de información, debiendo invertir y prepararse, para no quedar gravadas con el 30 por ciento de retención que impone la ley norteamericana

I INTRODUCCIÓN

El día 18 de Marzo de 2010 se aprobó en Estados Unidos, la ley denominada “Ley de Incentivos para la Contratación con el Fin de Restaurar

* Abogada, Universidad de Miami (Florida, Estados Unidos) y Universidad de Buenos Aires (Argentina. Socia de la firma Greenberg Traurig, P.A. en Miami, Estados Unidos.

** El contenido de este artículo y la visión expresada son de la autoría señalada y no deben atribuirse a la firma de abogados a la que la autora pertenece o a sus clientes.