

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA SOBRE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

OMAR MORALES *

ANA MORELL **

RESUMEN

Los convenios de doble tributación son instrumentos complejos que están sujetos, al igual que toda legislación tributaria, a interpretación administrativa por parte del Servicio de Impuestos Internos. Este organismo en uso de sus facultades interpretativas ha emitido una serie de pronunciamientos que han precisado las consecuencias tributarias para un contribuyente beneficiario de dichos convenios, particularmente en torno al concepto de establecimiento permanente.

I INTRODUCCIÓN

Los convenios de doble tributación ("CDTs") son un instrumento de integración económica entre los Estados que complementan los tratados de libre comercio ("TLCs") y los tratados bilaterales de inversión al

* Abogado, socio del Estudio Montt & Cía. en Santiago. LLM Boston University. Ex profesor asociado Facultad de Derecho U. de Concepción, profesor visitante U. Central, Chile.

** Abogada (España), Dra. en Derecho Internacional Público Universidad Carlos III de Madrid, Master en Derecho Stanford University. Profesora Facultad de Derecho U. Central, Santiago, Chile.

permitir una mayor libertad en el movimiento de capitales al eliminar o reducir, desde el punto de vista impositivo, los obstáculos para las empresas que invierten en el exterior. Los CDTs son instrumentos complejos cuya correcta interpretación y aplicación es clave para asegurar su adecuado funcionamiento y el cumplimiento de los objetivos que los Estados perseguían al momento de suscribirlos, esto es, eliminar la doble tributación. Este artículo revisará, diversos aspectos de la aplicación que ha hecho de tales instrumentos, nuestro Servicio de Impuestos Internos (“SII” o “Servicio”).

II LOS CDTs EN CHILE

Los CDTs tienen como particularidad que se negocian siguiendo modelos de tratados preparados por organismos internacionales¹. Los modelos más importantes son el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (“Modelo OCDE”), el Modelo de las Naciones Unidas (“Modelo ONU”)² y el Modelo Andino³. Desde el CDT suscrito con Argentina hacia fines de la década de los años 70, que sigue el Modelo Andino, y que no entró en vigor hasta 1986, Chile ha incrementado en forma considerable su red de convenios en la materia. A partir del año 1998, cuando se firmaron los CDTs con Canadá y México en el con-

¹ Sin duda la obra cumbre en materia de CDTs la constituye el libro de VOGEL, Klaus On Double Taxation Conventions, A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice. Kluwer Law International. Última edición es la tercera de 1997.

² Sobre el Modelo ONU véase LENNARD, Michael. The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work. IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin. 14(1): pp. 23-30. Enero / Febrero 2008. La versión en castellano de este modelo está disponible en <http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&referer=http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm&Lang=S> [Consulta: Junio 3 2011].

³ En este sentido véase CAMPAGNALE, N. P., CATINOT S.G., PARRONDO A.J., El Impacto de la Doble Tributación Sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires, La Ley, 2000. p. 31 (Fondo Editorial de Derecho y Economía Fedye). Estos autores agregan a los tres modelos que hemos mencionado, el Modelo de EE.UU., por la importancia e influencia que tiene este país en el desarrollo de la tributación internacional y red de CDTs a nivel mundial.

texto de los Tratados de Libre Comercio firmados con estos países⁴, el número de CDTs aumentó hasta llegar a 24 actualmente en vigor⁵. Todos estos tratados siguen el Modelo de la ONU, como ha argumentado uno de los autores del presente trabajo⁶, no obstante que el discurso de las autoridades chilenas es que nuestro país sigue el Modelo OCDE “con algunas modificaciones”⁷.

La aparición de los CDTs, que junto con limitar la tributación en la fuente, requieren al país de residencia de un contribuyente amparado por un tratado a darle alivio por los impuestos soportados en el otro país contratante⁸, llevó a nuestro legislador a modificar la Ley Sobre Impues-

⁴ El TLC entre Chile y México fue firmado en Santiago el 17 de abril de 1998, el mismo día en que se firmó el CDT con dicho país. Véase texto de los tratados respectivos con México en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=139826&idVersion=1999-07-31>> y <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=155125&idVersion=2000-02-08>> [Consulta: 03 junio 2011]. Dichos instrumentos se publicaron en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2000 (Decreto 1943) y de 31 de julio de 1999 (Decreto 1101) ambos del Ministerio de Relaciones Exteriores.

En el caso de Canadá, el TLC fue se completó en su texto final en febrero de 1997, mientras que el CDT fue firmado en Santiago el 21 de enero de 1998. Textos disponibles en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=74075&idVersion=1997-07-05>> y <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=155126&idVersion=2000-02-08>>. Dichos instrumentos se publicaron en el Diario Oficial de 5 de julio de 1997 (Decreto 1020) y 8 de febrero de 2000 (Decreto 2188) ambos del Ministerio de Relaciones Exteriores [Consultados: 4 junio 2011].

⁵ Los CDTs actualmente en vigor son: Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelandia, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Tailandia y Suiza. CDTs Firmados: Rusia, Estados Unidos y Australia. CDTs con negociación concluida: Sudáfrica. Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 3 junio 2011], documentos disponibles para descarga.

⁶ MORALES Carrasco, Omar. International Tax Policy in Chile. Journal of International Taxation. 15(3): p. 40. Marzo 2004.

⁷ Véase Convenios para evitar la Doble Tributación en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <http://www.sii.cl/portales/inversionistas/info_inversionistas/convenios.htm> [Consulta: 2 junio 2011]. Esta posición ha sido manifestada además en la Circular 8 de 26 de enero de 2005. Véase Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm>> [Consulta: 3 Junio 2011].

⁸ La disposición de los modelos que trata de la obligación de dar alivio por impuestos pagados en el Estado fuente es el Artículo 23, Véase OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version: p. 35. En el Modelo ONU es la misma disposición. En los CDTs chilenos se sigue el modelo del crédito (en oposición al criterio de la exención cómo se puede apreciar del análisis de los distintos CDTs,

to a la Renta (“LIR”) en varias oportunidades⁹. Originalmente la LIR contemplaba una tímida disposición en materia de doble tributación, de dudosa constitucionalidad a la luz de la actual Constitución Política de la República¹⁰. Hasta la modificación de la Ley 19.247 de 1993¹¹ que introdujo los artículos 41 A) a 41 C) en la LIR, nuestro país no contaba con normas claras respecto a la forma de aliviar la doble tributación. Luego con la Ley 19.840¹², se agregaría el artículo 41 D) que contiene las reglas sobre las llamadas “sociedades plataforma” y posteriormente la Ley 20.171 de 2007¹³ modificó las reglas de los artículos 41 B) y 41 C) a fin de reducir las diferencias en el alivio de la doble tributación respecto de países con los que se tiene un CDT y países que no cuentan con este instrumento. Además la Ley 19.506 de 1997¹⁴ modificó el artículo 38 de la LIR introduciendo reglas sobre precios de transferencia¹⁵.

véase Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 3 junio 2011]. En caso del CDT con Argentina se aplica el principio de exención ya que en dicho tratado se establece jurisdicción tributaria exclusiva en beneficio del Estado en que una renta tenga su “fuente productora” (véase el artículo 4 de dicho convenio).

⁹ Texto actualizado en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368&buscar=dl+824>> [Consulta: 10 julio 2011].

¹⁰ Véase artículo 64 de la LIR que señala “Facúltase al Presidente de la República para dictar normas que en conformidad a los convenios internacionales suscritos y a la legislación interna eviten la doble tributación internacional o aminoren sus efectos.”

¹¹ Publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre de 1993.

¹² Publicada en el Diario Oficial de 23 de noviembre de 2002.

¹³ Publicada en el Diario Oficial de 16 de febrero de 2007.

¹⁴ Publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997.

¹⁵ La fuente del tratamiento de los precios de transferencia a nivel internacional está contenida en el artículo 9 de los Modelos OCDE y Modelo ONU. El tema es desarrollado profusamente en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Véase la publicación *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, IBFD 2010.

¹⁶ Los conceptos a considerar en la interpretación y aplicación de un CDT han sido discutidos en una publicación anterior de uno de los autores de este artículo. Véase MORALES Carrasco, Omar. Interpretación y Aplicación de los Convenios sobre Doble Tributación Internacional. Revista de Derecho Universidad de Concepción. 212: pp. 729-739. Año 2002.

III INTERPRETACIÓN DE LOS CDTs

Un CDT, como todo instrumento jurídico, está sujeto a la interpretación de los operadores jurídicos, tanto de los tribunales como de los órganos administrativos¹⁶. En el caso chileno la interpretación administrativa de la legislación tributaria está en manos del SII¹⁷. A lo anterior se suma que los propios CDTs contemplan la posibilidad que las autoridades competentes de las partes contratantes hagan lo posible para resolver mediante acuerdo mutuo las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación de un tratado¹⁸. La autoridad competente en Chile, de acuerdo a los CDTs suscritos, es el Ministro de Hacienda, que a su vez ha delegado tal función respecto de cada CDT en el Director del SII¹⁹.

¹⁷ La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (DFL Nº 7 publicado en el Diario Oficial de 15 de Octubre de 1980, con sus modificaciones), señala en su artículo 7 literal b) que el Director de dicho Servicio tiene como atribución “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.” Por su parte el Código Tributario (DL Nº 830 publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, con sus modificaciones), en su artículo 6 inc. 1º literal A numeral 1 reitera esta misma facultad. Respecto de la facultad interpretativa de los Directores Regionales del Servicio, ésta se indica en el artículo 6 inc. 1º literal B numeral 1. El efecto de dicha interpretación es, como sabemos, el que señala el artículo 26 del mismo Código, esto es “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.”

¹⁸ Véase Artículo 25.3 OCDE, Model Tax Convention: p. 37. Julio 2008. El Modelo ONU contiene la misma disposición que agrega “También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.” Los CDTs chilenos no incluyen esta última frase. En lo demás no varían sustancialmente en cuanto a contenido pero si en cuanto a la ubicación de dicho texto. Por ejemplo, en el CDT con Reino Unido es el artículo 23.3, en los tratados con Brasil, Nueva Zelandia, Portugal Suiza y Tailandia, está contenido en el artículo 24.3, en los CDT con Bés el tratado con con posición que agrega “n Brasil estnce of Double Taxation of Income and Capital, With particular reference tlgica, Canadá, México, Noruega, Paraguay, Perú, Polonia y Suecia es el artículo 25.3 y en el tratado con EE.UU. es el artículo 26.3. Sobre el efecto que puede llegar a tener esta interpretación conjunta en un CDT véase VOGEL, *Ibid.* pp. 47-49.

¹⁹ Por ejemplo, respecto de los CDTs con Brasil, Corea, España, Perú, Polonia y No-

Un dato importante en la interpretación de los CDTs es que su hermenéutica se debe hacer de acuerdo a las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969²⁰. Además, en esta materia tiene un papel muy relevante los omentarios que ha preparado la OCDE sobre el Modelo de convenio de la misma organización. La finalidad de los Comentarios es facilitar la aplicación de dichos tratados²¹. El valor de los Comentarios como instrumento interpretativo de un CDT ha sido reconocido por el SII, como tendremos oportunidad de ver más adelante en este artículo²².

A continuación analizamos diversos pronunciamientos del SII respecto a la aplicación de los CDTs.

IV LOS CDTs EN LA JURISPRUDENCIA DEL SII

Desde que entraran en vigor los primeros CDTs, el SII ha emitido una serie de interpretaciones administrativas respecto de su aplicación a través de oficios²³. Como tendremos oportunidad de ver aquí, la mayor parte de los pronunciamientos del SII versan sobre la aplicación de los artículos cinco y siete de los CDTs (Establecimiento Permanente y Beneficios Empresariales, respectivamente).

ruega véase referencia a dichas resoluciones en Circular SII 8 de 26 de enero de 2005 disponible en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm>> [Consulta: 8 Junio 2011]. Respecto de los CDTs con Reino Unido, Croacia y Dinamarca la referencia a las respectivas resoluciones se encuentran referidas en la Circular SII 33 de 30 de junio de 2005 disponible en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu33.htm>> [Consulta: 8 Junio 2011].

²⁰ Chile es parte de este tratado. El depósito del instrumento de ratificación se hizo ante el Secretario General de Naciones Unidas con fecha 9 de abril de 1981 y se publicó en el Diario Oficial de 22 de junio del mismo año. Sobre la aplicación de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados a un CDT puede verse VOGEL, *Ibíd.* pp. 32-43.

²¹ Sobre este punto y el rol que tiene el Comentario en relación con la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 véase VOGEL, *Ibíd.* pp. 43-47.

²² Véase notas 33 y 55.

²³ Tales oficios son publicados en el portal de dicho organismo conjuntamente con la demás jurisprudencia administrativa en materia de impuestos a la renta. Véase el portal web del Servicio de Impuestos Internos <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ley_renta2011.htm> [Consulta: 8 Junio 2011].

4.1 Establecimiento Permanente (“EP”)

El artículo cinco del Modelo OCDE, al igual que el respectivo artículo del Modelo ONU, considera como “Establecimiento Permanente” un lugar fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo una actividad empresarial, como por ejemplo una oficina o sucursal²⁴. Esta figura, que corresponde al concepto tradicional, la identificaremos como “EP-Oficina”²⁵. Además existen otras situaciones que son asimiladas a un EP, no obstante no existir tal lugar fijo de negocios, como ocurre con la ejecución de un proyecto de construcción que se extienda durante un cierto plazo, figura la identificaremos como “EP-Proyecto”, o bien la prestación de servicios profesionales por más de 183 días en un plazo de 12 meses, figura que denominaremos “EP-Servicios”²⁶. Aparte de estas situaciones en que existe la ejecución de una actividad por un cierto plazo que se extiende en el tiempo, se asimila también al concepto de EP si la empresa extranjera cuenta con una persona, que no sea un agente independiente, con facultades para concluir contratos en su nombre, figura que identificaremos como “EP-Agente”²⁷. A contrario sensu, si es un agente independiente, no existirá un EP para la empresa extranjera²⁸. Por su parte el artículo siete de los CDTs contiene la norma sobre tributación de los EPs²⁹.

²⁴ Esta definición se repite en todos los CDTs sin variaciones. Véase por ejemplo CDT con España, artículo 5 párrafos 1 y 2 en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 15 Junio 2011]. Hacemos presente que prácticamente todos los otros CDTs contienen textos similares a dicho convenio, siendo el análisis particularizado de cada uno de ellos algo que escapa al objetivo del presente artículo.

²⁵ Cabe señalar que las agencias de sociedades extranjeras constituidas en Chile de conformidad con el título XI de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas (artículos 121 a 124) y el Título VII párrafo 9 del Libro I del Código de Comercio (artículos 447 a 450), de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley 20.382 sobre Gobiernos Corporativos, publicada en el Diario Oficial de 20 de octubre de 2009 tienen tratamiento tributario de EP de conformidad con el artículo 58 numeral 1 de la LIR. Texto de la Ley 18.046 disponible en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=29473&buscar=18046>> [Consulta: 13 julio 2011] Texto de la Ley 20.382 disponible en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1007297&buscar=20382>> [Consulta: 13 julio 2011].

²⁶ Por ejemplo, véase artículo 5 párrafo 3 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁷ En este sentido véase artículo 5 párrafo 5 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁸ Véase artículo 5 párrafo 6 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁹ El concepto de EP habría sido introducido en Chile en el año 1964, pero la ley tributaria chilena no contiene una definición de PE. Sobre la identidad entre el significado

Dicho lo anterior revisamos ahora la jurisprudencia del Servicio sobre estos temas.

4.1.1 EP-Agente

El Servicio ha tenido varias oportunidades para precisar cuando se está en presencia de un EP-Agente. Dentro de los pronunciamientos más recientes está el Oficio 614 de 14 de marzo de 2011³⁰, aplicando el CDT con España, en el que el Servicio señaló que, en el caso de un contrato de asociación en que una empresa chilena ofrece en el mercado local ciertos servicios, que son ejecutados por una empresa española, el hecho que la empresa chilena actúe en nombre y obligue a la empresa española en forma habitual hace que se configure un EP para esta última y, por lo tanto, la empresa española quede sujeta a tributación en Chile. Según dicho Oficio, los elementos que configuran este EP son:

- i) *Que una empresa local opere por cuenta de una empresa gestionando la parte fundamental de un negocio;*
- ii) *Que la empresa local no sea un agente independiente;*
- iii) *Que la empresa local tenga facultades para concluir contratos "en nombre de la empresa" extranjera;*
- iv) *Que la persona utilice su potestad repetidamente.*

El Servicio, analizando el cumplimiento de estos requisitos en este caso particular señaló que según los antecedentes del caso, no se puede considerar a la empresa chilena como un agente independiente, puesto que desarrolla su actividad (gestión de maquinarias) sólo para la empresa española y no de manera habitual para otras empresas. Respecto a la facultad de contratar en nombre de la empresa extranjera, el Servicio señaló que este requisito se cumplía ya que aunque la facturación y/o contratación formal a los clientes la realice la empresa chilena, la empresa española asume de acuerdo con el contrato entre ambas partes,

del concepto interno y el contenido en los diversos DTCs el SII sería de la opinión que no existe tal identidad i.e. ambos son conceptos son diversos, mientras que para la doctrina si son idénticos. Véase MELO, Ignacio y ORELLANA, Juan Pablo IFA Branch Report, Chile. En: Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. 94a, IFA, La Haya, 2009. pp. 194-195, 197.

³⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>> [Consulta: 28 junio 2011].

la obligación de prestar los servicios de cosecha mecanizada de manera simultánea a la contratación por parte de la sociedad chilena con los clientes locales. De esta forma, argumentó el Servicio, el requisito que el agente actúe "en nombre de la empresa" se habría cumplido.

Respecto del último punto, la norma exigió que el agente dependiente ejerciera sus facultades con habitualidad. Este último requisito se consideró cumplido por el SII, dado que el contrato se había renovado automáticamente desde enero de 2006 y la empresa chilena había celebrado contratos con clientes en diversas oportunidades desde entonces en ejercicio de su encargo.

En base a lo anterior, el Servicio determinó que en esta situación se estaba ante un EP-Agente y, por lo tanto, la actividad de la empresa española quedaba afecta a tributación en Chile.

En el Oficio 986 de 7 de mayo de 2004³¹, aplicando el CDT con Canadá, el Servicio señaló que las primas de reaseguros constituyen beneficios empresariales, por lo que si una empresa reaseguradora de riesgos en Chile no cuenta con un EP en Chile, no queda afecta al impuesto de retención del 2% contemplado en la LIR (artículo 59 Nº 3). El Servicio agregó en esa oportunidad que el representante de las compañías de reaseguros que se designe de acuerdo a lo requerido por la Ley de Seguros (DFL 251 de 1931) no genera para la empresa extranjera un EP en Chile siempre que su función se mantenga dentro de las esferas de responsabilidad y representación judicial y ante órganos administrativos. En el Oficio 1745 de 19 de mayo de 2009³², aplicando los CDTs con España, Reino Unido, Irlanda, Francia y Suecia el Servicio señaló que si dicho representante es un corredor de seguros, al tener carácter independiente, tampoco se genera un EP³³. En el mismo sentido, en el Oficio

³¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/otras/ja4089.htm>> [Consulta: 1 julio 2011].

³² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja1745.htm>> [Consulta: 1 julio 2011].

³³ En el mismo sentido se pronuncian los oficios 1746 de 20 de mayo de 2009 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja1746.htm>> [Consulta: 11 julio 2011] y 2176 de 26 de abril de 2009 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/otras/ja2176.htm>> [Consulta: 11 julio 2011]. Este último oficio es más claro al agregar que no existirá EP en la medida que el representante designado no cuente con poderes para actuar a nombre de la entidad extranjera en la celebración de contratos

986 en comentario, se determinó por el Servicio que si no hay un representante de la empresa en el país que recaude primas o asegure riesgos, no se constituye un EP y como consecuencia de ello, las remesas por el pago de primas de seguro a una empresa canadiense no se pueden gravar.

En el Oficio 4414 de 21 de septiembre de 2004³⁴, aplicando el CDT con México, el Servicio afirmó que una empresa chilena que prestará servicios de reservas hoteleras y cobros de dichas reservas con valores netos (no sujetos a comisión), constituye un EP en Chile para sus clientes que son hoteles extranjeros.

En el Oficio 2205 de 5 de junio de 2000³⁵, el Servicio se pronunció en el sentido que en el caso que entidades establecidas en el país, actúen como simples mandatarios de los inversionistas extranjeros sólo con el propósito de hacer posible el cobro de las rentas que generen las inversiones realizadas, sin la posibilidad de una representación real o efectiva o facultades para cerrar negocio³⁶, tales entes no adoptan la condición de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, puesto que en estos

de reaseguros. Además en este Oficio se pondera el valor del Comentario de la OCDE sobre el modelo de convenio de dicha organización como elemento interpretativo de un CDT, a saber, "aunque Chile no participó en la elaboración de los Modelos de los Convenios ni es miembro de la OCDE [N.A. esto es correcto a la fecha en que se emitió este pronunciamiento], los comentarios que acompañan a esos modelos reflejan el consenso internacional sobre la materia y pueden servir como parte de los medios de interpretación de un convenio de acuerdo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados. La norma citada establece que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que significa que se debe considerar y evaluar la opinión y jurisprudencia de otros órganos con la finalidad de llegar, en la medida de lo posible, a una interpretación internacionalmente común."

³⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja816.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio13.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁶ En el Oficio 303 de 28 de enero de 1998 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/feb07.htm>> [Consulta: 4 julio 2011], el Servicio afirmó, en este mismo orden de ideas, que no constituye un EP para la matriz extranjera el personal de una sociedad filial chilena contratada por la matriz extranjera a honorarios que no asume representación mediante un mandato que lo autorice para concluir o cerrar negocios, sino que su función es colaborar con la matriz haciendo los contactos pertinentes proporcionando la información necesaria del potencial cliente. Este Oficio habría sido la primera vez en que el SII ofrece una definición de PE según MELO y ORELLANA, *Ibid.* p. 196.

casos se estaría ante inversionistas sin oficinas o EPs en Chile, donde no se desarrolla formalmente una actividad. En este Oficio el Servicio indicó que, si el ente establecido en el país, al cual se le otorgará poder, actúa como agente o representante en Chile de una empresa o sociedad extranjera se estaría en presencia de un EP, lo cual convertiría a dicho EP en contribuyente de la primera categoría.

4.1.2 EP-Servicios

Sobre esta materia el Oficio 2890 de 4 de agosto de 2005³⁷, aplicando el CDT con Perú, señala que el personal técnico de una empresa peruana puede dar lugar a un EP en Chile de acuerdo al artículo 5 párrafo 3 del CDT, cuando la prestación de servicios por la empresa en Chile a través de ese personal técnico exceda de 183 días dentro de un periodo de 12 meses. En tal caso, los beneficios de la empresa atribuibles a ese EP pueden gravarse sin limitación en Chile, por todo el periodo de prestación de los servicios. El Servicio precisó que el plazo se cuenta durante el tiempo que las actividades de la empresa prosiguen en Chile y no en relación con el periodo que el personal técnico permanece en Chile. Asimismo, el Oficio concluyó que si la empresa de Perú no tiene un EP en Chile los beneficios de su actividad solamente se gravan en Perú.

4.1.3 Personalidad Legal del EP

En el Oficio 800 de 17 de abril de 2008³⁸, el Servicio señaló que la ley tributaria no hace distinción entre la casa matriz y sus respectivas agencias o EPs en el exterior, por lo que tales entidades no son personas jurídicas independientes, debiendo entenderse que los EP son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica. Puntualizado lo anterior agregó que una agencia en el exterior no puede tener la calidad de acreedora de su matriz en Chile, ya que toda obligación supone la existencia de sujetos de derecho distintos, según lo dispuesto por el artículo 1437 del Código Civil³⁹.

³⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja800.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁹ Desarrollando este punto, el mismo Oficio señala que al conformar la casa matriz en Chile y su respectiva agencia en el extranjero, una misma persona jurídica, no es pro-

En el Oficio 2997 de 25 de octubre de 2007⁴⁰, el Servicio manifestó

cedente la existencia de créditos y obligaciones recíprocas entre ambas entidades, y por lo tanto, no es pertinente efectuar los ajustes tributarios por concepto de corrección monetaria que establece el artículo 41 de la LIR. El Servicio agregó que cuando la casa matriz aplique las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, la agencia en el exterior debe ser considerada como un activo o una inversión en el extranjero sujeta a las normas de actualización establecidas en el Nº 4 del citado artículo, tal como lo dispone en el Nº 4 del artículo 41 B de la misma ley concluyendo que es procedente que las cuentas por pagar que la casa matriz tenga con su agencia en el exterior, puedan ser consideradas como deudas u obligaciones (pasivos exigibles) para corregirse monetariamente en los términos que establece el artículo 41 Nº 10 de la LIR. En el mismo sentido el Oficio 3064 de 22 de diciembre de 1997 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta3064.htm>> [Consulta: 11 Julio 2011] señaló que debe registrarse en el fondo de utilidades tributables el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible, agregando que as inversiones efectuadas en el exterior en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41 de la LIR. Las empresas establecidas en Chile, que tengan en el exterior agencias u otros establecimientos permanentes, en materia de ingresos y gastos incurridos por dichos establecimientos en el exterior, no deben registrarlos en Chile, sino que tales conceptos deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, la respectiva agencia o EP. Lo único que registra en el país la casa matriz es el resultado tributario obtenido por la agencia, determinado éste por la empresa en Chile de acuerdo con las normas del Nº 1 del artículo 41 B) de la LIR, el cual, a su vez, debe anotarse en el Registro FUT que exige llevar el Nº 3 de la Letra A) del artículo 14 de la ley. También la casa matriz en Chile, debe anotar contablemente el monto de la inversión efectuada en el exterior en la agencia o EP, la que debe registrarse en los términos previstos por el Nº 4 del artículo 41 B) antes mencionado, y actualizarse en la forma que indica dicha norma. Se destacó que ambas entidades en materia de registro de ingresos y gastos son independientes, sin perjuicio de que los antecedentes que respaldan los valores generados o incurridos, según corresponda, por la agencia en el exterior, deben estar disponibles para la casa matriz en Chile pues ésta es la encargada de la determinación del resultado tributario de la agencia en el extranjero. En este mismo sentido se pronuncia el Oficio 1081 de 23 de abril de 1998 en cuanto al registro de inversiones en el exterior.

⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2997.htm>> [Consulta: 11 julio 2011]. Este pronunciamiento se extiende sobre el tema indicando que los resultados del EP deben calcularse aplicando las normas de la LIR sobre la determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del Nº 3 del artículo 31, y que debe agregarse a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. A tal efecto, de conformidad con este Oficio, deben aplicarse las siguientes reglas:

que si bien desde el punto de vista jurídico privado puede sostenerse que, en general, el EP y su casa matriz son una misma persona, la legislación tributaria contiene reglas especiales que diferencian ambas entidades. Esto se comprobaría, argumentó el Servicio, con lo que disponen los artículos 38, inciso 1º y 41 B, inciso 2º de la LIR de cuyo contenido se desprende que, por regla general, se atribuye al EP 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. Esto sería sin perjuicio que, en el caso de los EPs en el exterior de empresas constituidas en Chile y que declaren renta efectiva según contabilidad, deban consolidarse los resultados al final de ejercicio (reconociendo en nuestro país las ganancias o pérdidas que se obtengan sobre la base percibida o devengada). En este mismo orden de ideas, asumiendo que las agencias en el exterior son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica el Servicio afirmó en el Oficio 2762 de 4 de octubre de 1996⁴¹, que la ley tributaria, específicamente en su artículo 41 b), y solo para los efectos que indica dicho precepto legal, establece un tratamiento independiente entre ambas entidades para el registro de ciertas anotaciones contables o determinación

- i) El resultado de las rentas obtenidas EPs en el extranjero, debe ser determinado en la moneda local del país en que se encuentre radicada;
- ii) Una vez determinado el resultado del EP, dicho resultado se debe convertir a pesos chilenos de acuerdo con el tipo de cambio comprador vigente al término del ejercicio;
- iii) En la determinación del resultado del EP en el exterior no se deben considerarse las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR, ya que este mecanismo es sólo para los fines de reconocer la devaluación del peso chileno por efectos de la inflación interna del país en el caso de los contribuyentes que declaren su renta efectiva a base de una contabilidad completa.

Dicho lo anterior el Oficio concluye que no es procedente la aplicación de las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR a los activos y pasivos de un EP en el exterior con efecto tributario en el resultado de la matriz en el país, debido a que tales normas de corrección están establecidas para que las aplique la matriz en Chile, considerando al EP como una "inversión en el exterior", conforme a lo dispuesto por el Nº 4 del artículo 41 B de la LIR, por lo tanto el Servicio terminó rechazando el criterio planteado por el contribuyente en el sentido que los activos y pasivos de una agencia en el exterior de un contribuyente nacional expresados en moneda extranjera debieran reconocerse en pesos chilenos en virtud de lo dispuesto por los artículos 41 Nº 10 y 41 B Nº 4 de la LIR.

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/oct65.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

de los resultados tributarios, como lo son en materia de registros de ingresos, gastos e inversiones. Así, si la agencia en el exterior ha emitido bonos, y posteriormente se disuelve, asumiendo tales obligaciones la casa matriz en Chile, los intereses que se remesen al exterior, se afectarán con el impuesto adicional del numeral 1 del artículo 59 de la LIR, con una tasa de 4%, en la medida que se de cumplimiento a las condiciones exigidas por la letra d) de la norma legal antes mencionada, esto es, que los citados bonos sean emitidos en moneda extranjera por una empresa constituida en Chile –como lo sería la casa matriz que asume la obligación contraída por su agencia en el exterior– y que la respectiva operación haya sido autorizada por el Banco Central de Chile. En el evento que no se dé cumplimiento a los requisitos exigidos por la referida norma legal, concluyó el Servicio, los intereses remesados al exterior por la respectiva casa matriz en pago de las obligaciones que asume, se afectarán con la tasa general del 35%.

En este mismo sentido el Oficio 1276 de 18 de junio de 2007⁴², señala que las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de tales sociedades, sino que forman parte de ellas representando sólo el medio por el cual la empresa extranjera prolonga sus actividades en el país. Sobre la base de esta afirmación el Servicio concluye en este caso que las acciones que se asignarán a formar parte del capital efectivo del EP en Chile para sus operaciones, no importa una enajenación de tales títulos, pues su titular sigue siendo la misma persona jurídica ya que dichas acciones sólo se destinarán a la realización de operaciones en Chile, pero no se modificará el dominio sobre las mismas.

4.1.4 Rentas Atribuibles al EP

El Servicio afirmó en el Oficio 1660 de 1 de junio de 2005⁴³, que si una empresa extranjera constituye en el país un EP no le es aplicable el principio de renta mundial pues tales contribuyentes son considerados sin domicilio ni residencia en Chile, y, por lo tanto, sus impuestos los pagan sólo sobre las rentas de fuente nacional. En este mismo sentido se

⁴² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja4107.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁴³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja963.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

pronuncia el Oficio 2556 de 8 de junio de 2004⁴⁴, al señalar que un EP establecido en Chile, para los efectos de la declaración del impuesto de primera categoría que le afecta, sólo debe considerar las rentas de fuente chilena que obtenga en el país derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, excluidas en consecuencia las de fuente extranjera (i.e. dividendos de acciones emitidas por sociedades anónimas constituidas en el extranjero y sin domicilio ni residencia en el país y de servicios prestados totalmente en el extranjero), es decir, las que provienen de bienes situados y de actividades desarrolladas en el extranjero. En concordancia con esto, el Servicio agregó en este mismo Oficio que los gastos asociados directamente a las rentas de fuente extranjera, no deben considerarse en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría que se aplica solamente sobre las rentas de fuente chilena. Sin embargo, en caso que se trate de gastos comunes, es decir, de aquellos relacionados con rentas de fuente chilena y extranjera, en la especie debe determinarse la proporción que exista entre ambos tipos de rentas, y el porcentaje que corresponda a las rentas de fuente chilena, se aplicará sobre los gastos comunes o asociados a ambos tipos de rentas, y ésta proporción se aceptará como un gasto necesario para producir las rentas de fuente chilena, en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que establece el artículo 31 de la LIR. Si los gastos directamente asociados con las rentas de fuente extranjera o la proporción que corresponda de ellos, según lo explicado en el párrafo precedente, se rebajan de las rentas de fuente chilena, estos desembolsos pasan a constituir un gasto rechazado afectos del impuesto único que se establece en el inciso tercero del artículo 21 de LIR.

En el Oficio 2022 de 17 de julio de 1996⁴⁵, el Servicio señaló que las empresas establecidas en Chile, que cuenten con EPs en el exterior, no deben registrar en Chile los ingresos y gastos incurridos por dichos EPs, sino que tales conceptos deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, el respectivo EP. Lo único que registra en el país por la casa matriz el resultado tributario obtenido por el EP siendo ambas entidades independientes en materia de registro de in-

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul69.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

gresos y gastos. Siguiendo esta línea de argumentación se sostiene por el Servicio que los pagos realizados en el exterior por el EP con sus propios recursos no se encuentran afectos con impuesto adicional en Chile. Finalmente se afirma que en la medida que un crédito solicitado por el EP sea destinado al giro de la actividad que desarrolla en el extranjero, los intereses que se paguen se aceptan como un gasto necesario para producir la renta en dicho lugar, siempre y cuando se cumplan al efecto los requisitos y condiciones que exige el numeral 1 del artículo 31 de la LIR. Además se afirmó que dicha operación no queda afecta a impuesto de timbres⁴⁶.

En el Oficio 1932 de 8 de julio de 1996⁴⁷, el Servicio determinó que los intereses obtenidos por un EP producto de los depósitos efectuados en el exterior de los recursos obtenidos de sus exportaciones, son de fuente chilena, ya que tales inversiones, conforme al principio jurídico de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, provienen de la actividad que el EP desarrolla en Chile.

En el Oficio 612 de 23 de febrero de 1996⁴⁸, el Servicio sostuvo que las agencias, sucursales u otras formas de EPs de empresas extranjeras que operan en Chile se encuentran obligadas, sin excepción, a tributar sobre las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En el Oficio 496 de 1 de febrero 1994⁴⁹, el Servicio señaló con relación a los impuestos que soporta un EP en el extranjero, que para que en

⁴⁶ En este sentido el Oficio 3064 de 22 de diciembre de 1997 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta30.htm>> [Consulta: 12 julio 2011] el Servicio, además de señalar que los pagos de intereses que efectúe un EP en el exterior con sus recursos propios no se encuentran afectos a Impuesto Adicional de la LIR, agregó que el impuesto de Timbres y Estampillas grava los créditos otorgados desde el exterior a Chile, lo que no sucede cuando es el EP quien contrata el crédito en el exterior y no la casa matriz domiciliada en Chile. Concluyó además que en el evento que la casa matriz registrara en su contabilidad el crédito respectivo, éste se gravaría con el impuesto en cuestión.

⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul55.htm>> [Consulta: 12 julio 2011].

⁴⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/mar75.htm>> [Consulta: 12 julio 2011].

⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/feb2.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

Chile se puedan invocar como crédito los tales impuestos, dichas rentas deben estar gravadas en el país en que dicho EP se encuentra, lo que no ocurre si dichas rentas están exentas de impuestos.

4.1.5 Formalidades a que están sujetos los EP's

En el Oficio 2494 de 31 de mayo de 2004⁵⁰, el Servicio ha señalado que una empresa extranjera que pretende establecer una oficina de representación en Chile, se incluye dentro de aquellas personas o entidades a que se refiere el Nº 1 del artículo 58 de la LIR y, por lo tanto, debe cumplir con todas las obligaciones tributarias asociadas a este tipo de entidades. El Servicio fue más preciso en el Oficio 2205 ya citado⁵¹, al señalar que, siendo un EP un contribuyente de primera categoría, debe inscribirse en el Rol Único Tributario ("RUT"), efectuar la Declaración de Iniciación de Actividades y declarar la renta efectiva de su actividad determinada sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile, cualquiera que sea el tipo de rentas que obtengan de aquellas a que se refieren los numerales 1 a 5 del artículo 20 de la LIR, determinadas éstas mediante una contabilidad completa, acreditada a través de libros y documentos debidamente timbrados por dicho Servicio. En el Oficio 2557 de 17 de agosto de 1995⁵², el Servicio afirmó que un Trust extranjero, que contaba con un EP en el paase nota 36 dicho EP EP en el pae de Primera Caterions, rrollado profusamente en las directrices de la OCDE sobre precios de traís, se considera como una sociedad para efectos de cumplir con la obligación de dar aviso de término de giro respecto de dicho EP y para efectos de reducir su capital y remesarlo al extranjero. En el mismo sentido el Oficio 1482 de 19 de abril de 1995⁵³, determinó que una agencia de un banco extranjero está obligada a pedir autorización al Servicio para efectos de disminuir su capital en Chile.

⁵⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja751.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁵¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio13.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

⁵² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/otras/ago63.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁵³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/otras/jun146.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

4.1.6 Contratos EP-Matriz

En el Oficio 2438 de 28 de diciembre de 2010⁵⁴, aplicando el CDT con Suiza, el Servicio ha reconocido que es tributariamente aceptable que una Agencia en Chile (EP-Oficina) celebre un contrato con su Matriz extranjera para que ésta última le preste servicios, lo que permitirá que los pagos que se efectúen en virtud del referido contrato podrán rebajarse por el EP como gasto necesario para producir la renta en la medida que se cumplan los requisitos legales. Además de lo anterior, el SII afirmó que los precios a pagar deben ajustarse a los valores de mercado (“*arm's lenght*”) para efectos de precios de transferencia, tal como lo requiere la legislación interna y el artículo 9 de los CDTs. Una cuestión que se analizó con detalle en este caso fue el tratamiento tributario que, de conformidad con el CDT respectivo, corresponde a las diferentes rentas que se generan en la operación, en la que estaba involucrada además una tercera empresa de nacionalidad suiza. Al respecto se hizo la distinción entre las rentas de la compañía suiza, en virtud del contrato de prestación de servicios y asesorías, y las rentas de los empleados con residencia en el mismo país. El Servicio señaló que los pagos hechos en consideración de prestaciones de servicios y asesorías que benefician a la compañía suiza, pueden ser calificados como beneficios empresariales, de acuerdo al artículo 7 del Convenio. En tal caso, y para determinar si los pagos pueden ser gravados en Chile, se deberá determinar si la compañía suiza ha configurado un EP en el país conforme al artículo 5 del Convenio. De acuerdo a los antecedentes que aporta el contribuyente en este caso la compañía suiza prestaría asesorías, a través de técnicos dependientes de ella, a la Agencia en Chile por encargo de la Matriz (residente en Italia). En cuanto a la extensión temporal de los servicios a prestar en Chile, se informó que el personal dependiente de la compañía suiza permanecería en Chile prestando los servicios por períodos variables que en algunos casos podrían llegar a un año.

Sobre la base de lo señalado, el Servicio afirmó que la empresa suiza generaría un EP-Servicios en Chile quedando así sujeta a tributación local. Agregó además el Oficio que para efectos del cómputo de los 183 días, se requiere que los servicios sean prestados durante dicho plazo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por

⁵⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2438.htm>> [Consulta: 6 junio 2011].

la empresa para ese fin, pero, puntualizó, no se requiere que los empleados de la sociedad, individualmente considerados, permanezcan en el país por tal monto de días. Asimismo destacó que, en su jurisprudencia sobre la materia se ha indicado respecto de la forma en que un EP debe tributar en Chile, que los CDTs asignan derechos de imposición a los Estados contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de dichos Estados la forma en que los contribuyentes pagarán los impuestos que correspondan respecto de las rentas que perciban y que sean atribuibles al EP en cuestión. Ahora, y en la medida que la empresa Suiza no haya constituido un EP de acuerdo a los términos que define el artículo 58 Nº 1 de la LIR, dicha empresa quedará sujeta al impuesto adicional que contempla dicha ley, respecto de las rentas atribuibles al EP, sin que le sea aplicable la obligación de retener suma alguna con motivo de la remuneración pagada en el exterior a los técnicos extranjeros, dado que no paga ni remesa cantidades de ningún tipo a personas sin domicilio o residencia en el país. Continuó el Servicio señalando que, por aplicación del CDT, el contribuyente tiene derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta) y para poder ejercer tal derecho, el contribuyente deberá cumplir con los procedimientos administrativos como iniciar actividades, obtener RUT y llevar contabilidad completa, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado.

A este respecto, razonó el Servicio, que si los servicios prestados por la casa matriz a su EP en Chile, pueden calificarse como trabajos de ingeniería o técnicos quedan afectos al impuesto adicional con una tasa del 20%, en atención a la relación que existe con el acreedor. En cambio, si los servicios no tienen la naturaleza antes indicada, la tasa es del 35%. En ambos casos, el impuesto deberá retenerse y enterarse en arcas fiscales por el EP. En cuanto a los gastos, señaló el Servicio que los desembolsos en que incurre la agencia constituyen un mayor precio del contrato que debe tratarse como una mayor remuneración para la Matriz. En consecuencia, tales pagos se encuentran gravados con impuesto adicional correspondiendo a la Agencia, retener y enterar en arcas fiscales el citado tributo. Por su parte, la Agencia podrá rebajar dichos desembolsos como gastos necesarios para generar la renta en la medida que se cumplan los requisitos legales. En cuanto a la tributación de las rentas del empleo de los técnicos dependientes, el Servicio indicó que, si estos

tienen la residencia en Suiza, se encontrarán sujetos a lo contemplado en el artículo 15 del CDT (servicios personales dependientes). Esta disposición establece como principio general que las rentas provenientes de un empleo sólo se gravan en el Estado donde reside quien presta el servicio (Estado de residencia), a menos que el servicio se preste en el otro Estado Contratante (Estado fuente), en cuyo caso la renta también puede gravarse en este último Estado. El Estado fuente no podrá gravar dicha renta si el receptor de la renta permanece en dicho Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año calendario considerado, las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, una persona que no sea residente del otro Estado, y que las remuneraciones no sean soportadas por un EP o una base fija que el empleador tenga en el Estado fuente. Si no se cumple alguno de los requisitos antes indicados, el trabajador quedará afecto al pago de impuestos en el país donde ejerce su empleo. En este caso particular, y habiendo concluido que la compañía suiza habría configurado un EP en Chile respecto de los servicios que ésta realiza en el país, las remuneraciones de los empleados suizos son *soportadas* por un EP en Chile⁵⁵, el cual en tanto Estado fuente, tendrá derecho a gravar las rentas de los técnicos suizos dependientes de la compañía suiza por sus servicios de carácter dependientes prestados en el país, aún cuando ellos permanezcan en el país por un período menor de 183 días.

Este Oficio concluye con el análisis de la forma de tributar en Chile para los técnicos suizos distinguiendo las siguientes situaciones:

⁵⁵ La cursiva es nuestra. En esta parte del Oficio en revisión el Servicio incluye un análisis de lo que debe entenderse por "soportado por". Sobre el punto señala "los comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE señalan que la expresión 'soportadas por' debe interpretarse a la luz del propósito subyacente en la letra c) del párrafo 2 de dicho artículo que consiste en garantizar que la excepción prevista en él, no se aplique a la remuneración potencialmente deducible, teniendo en cuenta los principios del Artículo 7 y la naturaleza de la remuneración, al calcular las utilidades de un EP situado en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente. A este respecto, los comentarios señalan que no es necesario que el empleador haya o no solicitado una deducción por la remuneración al calcular las utilidades imputables al EP, ya que el criterio correcto es saber si cualquier deducción aplicable en otro caso a esa remuneración sería atribuida al EP. Dicho criterio se verificaría, por ejemplo, incluso en el caso de que realmente no se dedujera suma alguna porque el EP estuviera exento de impuesto en el país de la fuente o el empleador decidiera simplemente no solicitar la deducción a la que tiene derecho."

- i) Durante los primeros seis meses de permanencia los técnicos están afectos a impuesto adicional con tasa del 15%. En el caso que las rentas sean pagadas en el extranjero, señala el Servicio, el propio beneficiario de las rentas deberá declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto, sin que la Agencia tenga obligación alguna de efectuar la retención de dichos impuestos puesto que no es la pagadora de las rentas.
- ii) A partir del séptimo mes de permanencia en el país, o en caso que se cumplan más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos, el técnico extranjero pasará a tener la calidad de residente para efectos tributarios. Por ello, si presta sus servicios como trabajador dependiente, las rentas que perciba por dicho concepto se afectarán con el impuesto único de segunda categoría, que debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el empleador. Por otro lado, si tales rentas son pagadas en el extranjero por un empleador que no tiene domicilio ni residencia en Chile, deberá ser el propio trabajador quien deberá declarar y pagar el impuesto correspondiente. En tal caso, la agencia tampoco tiene obligación alguna de retener, por no ser quien paga tales rentas.

Respecto de los gastos que, de conformidad con el contrato entre las partes, asume la agencia en Chile, señaló el Servicio que "constituyen una mayor remuneración de dicho contrato, pero no constituyen un ingreso para el técnico extranjero que los reciben por cuenta de la Matriz."

Vinculado con lo anterior, en el Oficio 2494 antes citado⁵⁶, se planteó un caso en que una oficina de representación realizaría en Chile para su casa matriz una serie de actividades⁵⁷. Por tales actividades la oficina

⁵⁶ Véase nota 50.

⁵⁷ Dentro de dichas actividades se describieron las siguientes: actividades preparatorias o auxiliares como realizar estudios de mercado, con el objeto de observar oportunidades de negocios, y proporcionar información financiera, para determinar las potencialidades del uso del Sistema de pago; solicitar y tramitar la participación de bancos e instituciones financieras en el Sistema de pago, el cual incluye, entre otros, tarjetas de crédito y débito; actuar como receptor y transmisor de información entre la casa matriz y los bancos e instituciones financieras emisores de las referidas tarjetas; prestar servicios de asesoría y soporte a usuarios del Sistema de Pago en Chile; brindar orientación y asistencia a los bancos e instituciones financieras emisores

de representación no obtendría rentas ni desarrollaría actividades lucrativas en Chile susceptibles de tributación, toda vez que no recibiría una remuneración de su casa matriz, por tratarse de la misma persona jurídica, ni percibiría otro tipo de rentas. Para afrontar sus gastos (rentas de arrendamiento de oficina, remuneraciones, pago de servicios básicos y otros gastos generales), la oficina de representación recibiría, de tiempo en tiempo, aportes o remesas de dinero de su casa matriz, debiendo rendirle cuenta de la utilización de tales recursos. El Servicio señaló que en este caso teniendo en cuenta que la oficina de representación no recibiría una remuneración de su casa matriz por las labores desarrolladas en Chile y, por el hecho de que dicha oficina no gozaría de una personalidad jurídica distinta a la de su casa matriz, no se daría cumplimiento a los requisitos para estar frente a un "servicio" en cuanto hecho gravado descrito en la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁵⁸. Por lo anterior, las remesas de dinero que la casa matriz efectúe a su oficina en Chile para afrontar sus gastos de funcionamiento constituirían meros reembolsos de gastos, los cuales no se encontrarían afectos a IVA, por no configurarse a su respecto el hecho gravado.

4.1.7 Tributación de remesas

En el Oficio 6523 de 19 de diciembre de 2003⁵⁹, el Servicio ha sostenido que la retención de impuesto adicional del artículo 74 Nº 4 de la LIR que afecta a las remesas de rentas efectuadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo por los contribuyentes del artículo 58 Nº 1 de dicha ley, a sus casas matrices, sin domicilio ni residencia en Chile, debe practicarse considerando al efecto el Fondo de Utilidades Tributables ("FUT") positivo existente en la empresa al 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa la remesa. Si a la fe-

de tarjetas, absolver dudas o consultas planteadas por dichos bancos e instituciones financieras y efectuar labores de capacitación, con el objeto de que tales bancos e instituciones financieras hagan una adecuada utilización del Sistema; coordinar las actividades relacionadas con la publicidad, relaciones públicas y eventos destinados a promover el Sistema de Pago en Chile, etc..

⁵⁸ DL 825 de 31 de diciembre de 1974, y sus modificaciones, disponible en BCN Ley Chile < <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368&buscar=dl+824> > [Consulta: 8 julio 2011].

⁵⁹ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/renta6523.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

cha señalada la empresa registra un FUT positivo suficiente para cubrir dicha remesa (reajustado a la fecha de la remesa), ésta quedará afectada a la retención de 35%, con derecho a deducir de dicha retención el crédito por impuesto de primera categoría que haya afectado a las utilidades tributables con cargo a las cuales se efectúa la remesa. Así, las remesas efectuadas al exterior, quedan afectas a la retención de impuesto adicional sólo hasta el monto que sean cubiertas por el FUT positivo al 31 de Diciembre del año anterior (debidamente reajustado). Ahora, si los estos contribuyentes remesan al exterior cantidades con cargo a las utilidades generadas en el propio ejercicio en marcha (por no contar con un FUT positivo al 31 de Diciembre del año anterior o haberse agotado éste), el Servicio señaló que no procede efectuar ninguna retención por concepto de impuesto adicional, debido a que los citados contribuyentes no se comprenden dentro del ámbito de la norma legal que obliga a aplicar la tasa provisional del 20% que establece la LIR para estos casos.

4.1.8 Actividades que no generan EP

El Servicio ha sostenido en el Oficio 1259 de 29 de julio de 2010⁶⁰, aplicando los CDTs con Francia y México, que la remuneración del servicio consistente en la proyección de imágenes a través de equipos de alta tecnología utilizados por profesionales extranjeros es beneficio empresarial. Tales remuneraciones no están afectas a impuestos en Chile por aplicación del Artículo 7 del Convenio respectivo, siempre que la empresa que presta el servicio no tenga un EP en Chile, es decir, que no cuente con un lugar fijo de negocios a través del cual se lleve a cabo una actividad empresarial (EP-Oficina) o bien en ausencia de dicho lugar fijo de negocios, sus actividades no excedan de 183 días en un plazo de 12 meses (EP-Servicios).

En el Oficio 2521 de 27 de agosto de 2007⁶¹, aplicando el CDT con España, el Servicio señaló que, no se llega a constituir un EP ya que no se cumple con el test de permanencia suficiente (requerido para un EP-Proyecto) en el caso de un contrato entre una sociedad española y una empresa chilena en el que se acuerda que por tres años y durante

⁶⁰ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1259.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

⁶¹ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2521.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

su vigencia, en 6 ocasiones vendrán a Chile trabajadores de la sociedad española, por una semana, a tomar muestras y contra muestras en visitas de 7 días cada seis meses.

También en aplicación del CDT con España, el Servicio determinó en el Oficio 3397 de 14 de diciembre de 2007⁶², que sólo se gravarían en España los servicios contratados por una sociedad chilena con su sociedad matriz en España, consistentes en una infraestructura de telecomunicaciones ubicada en España a lo cual se agregaban servicios de asesoría y apoyo a la dirección, administración, marketing, contabilidad y otros servicios también ejecutados en España con recursos españoles pertenecientes a la matriz. Sin embargo, agregó una vez examinado el contrato que llegue a celebrar y analizando las actividades que como consecuencia de ese contrato se desarrollen, podría estarse en presencia de lo que se denomina un contrato mixto, esto es, que cubra a la vez un servicio y el suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know how*). En tal caso, habría que determinar que parte del contrato corresponde a servicio, gravado de acuerdo a los artículos 5 y 7 del convenio, y la parte que tendría el carácter de *know how* o "saber hacer" lo que se gravaría según el artículo 12 del CDT, con la tasa de 10%, prevista para las regalías en general. Concluyó el Oficio advirtiendo que en el evento que vengán trabajadores de la empresa española a Chile y pasen más de 183 días en el año (sin que se requiera que cada una de estas personas haya estado presente en el país por más de 183 días) entonces llegaría a constituirse en Chile un EP desde el primer día y se aplicará la tributación general chilena.

4.2 Tratamiento de Regalías

En esta materia el Servicio ha sostenido en el Oficio 1524 de 21 de abril de 1999⁶³, aplicando el CDT con Argentina, que el contrato en virtud del cual se otorga el derecho a la comercialización en Chile de un software de una empresa Argentina, a cambio de lo que esta última percibirá una renta a título de derechos de autor, teniendo en consideración que dicho

⁶² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/renta/may11.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

software será explotado en Chile, se concluye que la fuente productora de esta renta se encuentra en Chile y por lo tanto corresponde gravar en este país las rentas que paguen al contribuyente extranjero. En el Oficio 365 de 2 de febrero de 1999⁶⁴, aplicando el CDT con Argentina, el Servicio había sostenido, siguiendo este mismo criterio, que respecto de una renta periódica a título de derechos de autor por software explotado en Argentina, es en este país donde se encuentra la fuente productora y por lo tanto corresponde gravar en Argentina las rentas que se remesen o paguen al contribuyente chileno, sin que sea posible que tales ingresos sean directamente gravados en Chile (sin perjuicio de la obligación de declararlos como rentas exentas en la declaración del impuesto global complementario).

En el Oficio 487 de 1 de febrero de 1994⁶⁵, aplicando el CDT con Argentina, el Servicio afirmó que deben gravarse en Chile por tener en éste país su fuente productora las sumas pagadas por una empresa chilena a una empresa argentina por concepto de recepción de programas de televisión a través de un satélite, para su retransmisión en Chile.

En un caso más reciente, en el Oficio 219 de 4 de febrero de 2010⁶⁶, aplicando el CDT con Francia, el Servicio señaló que, los pagos que se hacen a una empresa residente en Francia por concepto de arriendo de material audiovisual, que una empresa chilena pondrá a disposición de sus clientes a través de internet para su descarga, son regalías y están afectas a impuesto adicional con una tasa máxima del 10% de conformidad con el tratado en cuestión.

En el Oficio 490 de 28 de febrero de 2011⁶⁷, el Servicio estableció que en el caso de software hecho a la medida para un cliente en Paraguay lo que se genera es beneficio empresarial, sujeto al artículo 7 del CDT respectivo y no al artículo 12 (Regalías), por lo tanto dicho servicio no debería gravarse en el exterior si se presta totalmente desde Chile.

⁶⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/otras/enel1.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/feb1.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁶⁶ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/otras/ja219.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja490.htm>> [Consulta: 5 julio 2011].

En el Oficio 1259 ya citado⁶⁸, el Servicio determinó que por el arriendo equipos de iluminación y proyección a Francia, se constituye un hecho gravado que está en el artículo 12, letra a) del CDT (Regalías), es decir, tributa con un 5% como tasa máxima; sin embargo, que por aplicación de la norma del artículo 59 Nº 6 de la LIR, la tributación sería de un 35% sobre el 5% del valor del arriendo, lo que implica que la tasa de impuesto definitiva sería de un 1,75% si los equipos se pueden acoger al sistema de pago diferido de tributos aduaneros, ya que, en este caso el impuesto establecido en la ley interna es menor a la tasa máxima acordada en el CDT, por lo que debe aplicarse el impuesto establecido en la ley interna.

4.3 Inversiones en el Exterior

Sobre esta materia el Servicio ha emitido algunos pronunciamientos que inciden en la utilización de los créditos por impuestos pagados en el extranjero. En el Oficio 2678 de 7 de noviembre de 1997⁶⁹, se concluyó que un contribuyente, por haber materializado la inversión en acciones en el exterior mediante el mercado cambiario informal y no inscribir dicha inversión en el registro de inversiones en el extranjero del SII no podría invocar los impuestos soportados en el extranjero en Chile como crédito contra los impuestos chilenos.

En otra oportunidad, en el Oficio 4657 de 1 de diciembre de 2000⁷⁰, respecto del CDT Chile-Argentina se afirmó que, por aplicación de dicho CDT, los dividendos e intereses por préstamos otorgados a personas residentes en Argentina sólo se gravarían en ese país y en Chile tendrían la calidad de renta exenta. De lo anterior se colige que la pérdida del capital aportado o de los créditos otorgados no tiene ningún efecto en la determinación de los impuestos que corresponda pagar en Chile y, por lo tanto, la pérdida originada en aportes de capital a sociedades argentinas o por préstamos otorgados a residentes en ese país, no

⁶⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1259.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/nov05.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁷⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/ja916.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

pueden deducirse de la renta líquida imponible de primera categoría de una sociedad chilena.

En el Oficio 3899 de 28 de octubre de 2002⁷¹, el Servicio sostuvo respecto de inversiones extranjeras que llegan a Chile, que el contribuyente extranjero debe acreditar la efectividad del origen de dichos fondos con la documentación que al efecto emitan las instituciones bancarias nacionales o extranjeras (certificados u otros documentos), en los cuales se certifique fehacientemente que tales recursos provienen de ahorros generados en el extranjero, agregando que en el caso de que pretendan acreditar el origen pertinente mediante documentos públicos otorgados fuera de Chile no sería necesario que éstos se presenten legalizados, en los términos del artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. En caso que se haya recurrido al mercado cambiario informal, la inversión deberá acreditarse de la siguiente forma:

- i) Si el vendedor y comprador no son habituales en la compra y venta de moneda extranjera. Mediante contrato suscrito ante notario público, en que conste claramente la fecha de la convención, individualización de las partes (vendedor y comprador), dejando constancia del nombre completo, número de RUT, domicilio, cantidad y denominación de la moneda objeto del contrato, precio y firma de los contratantes.
- ii) Si el vendedor es una empresa que se dedica habitualmente a la venta de moneda extranjera, corresponderá que ésta emita una factura o boleta, documentos con los que podrá acreditarse la venta.
- iii) Cuando el vendedor no realiza habitualmente este tipo de operaciones y el comprador sí opera habitualmente en la compra y venta de moneda extranjera, el contribuyente vendedor deberá acreditar la venta de moneda extranjera, con la correspondiente boleta de compra o factura de compra, documento éste último que debe emitir el adquirente, ya sea, cuando la operación es por un monto igual o superior a US\$ 10.000, o cuando el vendedor así lo solicite.

⁷¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja389.htm>> [Consulta: 3 junio 2011].

En relación a las boletas de compra que deban emitirse cuando las operaciones son por un monto inferior a US\$ 10.000, éstas tendrían mérito probatorio en la medida que se individualice en ellas al vendedor con su nombre y RUT.

Finalmente, el Servicio agregó que el hecho de acreditar la conversión de la moneda extranjera en la forma señalada precedentemente, no demuestra necesariamente el origen de los fondos, y por lo tanto habrá que atender a las circunstancias particulares de cada situación, para llegar a establecer esto último.

4.4 *Sociedades Plataforma*

El Servicio ha sostenido, respecto de las denominadas sociedades plataforma, en el Oficio 5029 de 2 de octubre de 2003⁷², que dichas sociedades están habilitadas para aplicar el CDT Chile-Argentina en atención a que dicho Convenio se sustenta en el principio de la fuente y en este contexto particulariza que una empresa se encuentra domiciliada en el Estado bajo el imperio de cuyas leyes se hubiere constituido y obtenido el reconocimiento de su personalidad jurídica, requisito que cumplen las sociedades plataforma, las que tienen la obligación expresa de constituirse en Chile. Asimismo, el concepto de “fuente productora” que es determinante en la procedencia de varias de sus disposiciones de este CDT, se define sin tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular. En el Oficio 550 de 20 de marzo de 2008⁷³, el Servicio concluyó que el aporte a estas sociedades se puede efectuar en acciones de sociedades extranjeras.

4.5 *Intereses*

En el Oficio 3939 de 19 de agosto de 2004, aplicando el CDT con Canadá, en un caso de sobreendeudamiento (también denominado subcapitalización), el Servicio se pronunció negando la aplicación de la tasa preferente que contiene el CDT en cuestión afirmando que no es aplica-

⁷² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja573.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁷³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja550.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

ble la limitación contemplada en dichos instrumentos sino que se aplica la tasa general del 35% porque quien soporta el impuesto al sobreendeudamiento es el deudor y no el acreedor⁷⁴.

En otra oportunidad, en el Oficio 1672 de 2 de junio de 2005⁷⁵, esta vez aplicando el CDT con España, el Servicio señaló que la contabilización de un interés como gasto es lo que determina la tasa de retención que se aplicará sobre dichos intereses. Por lo tanto, la entrada en vigor de un CDT que establece tasas reducidas, no afecta a la tasa ya determinada al momento de efectuar la contabilización ya que dicho instrumento estableció en forma expresa que sus disposiciones se aplicarán en Chile “con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.”

V CONCLUSIONES

En este trabajo se ha revisado, si no toda, la mayor parte de la jurisprudencia administrativa del Servicio en la aplicación de los CDTs suscritos por Chile, así como también en temas de relevancia para efectos de tributación internacional sin que haya existido un CDT de por medio. Teniendo en consideración estos pronunciamientos podemos sostener que el Servicio ha contribuido en forma notoria a facilitar la comprensión y aplicación de los CDTs suscritos por Chile. A este respecto, uno de los tópicos más recurrentes, ha sido el tratamiento que debe darse a los EPs, materia en la que el Servicio ha mantenido líneas de argumentación consistentes a través del tiempo.

⁷⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/otras/ja813.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁷⁵ Servicio de Impuestos Internos. Viene de página anterior <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja972.htm>> [Consulta: 3 junio 2011].