



COMITÉ CIENTÍFICO IFA CHILE

Nuevo Concepto de Establecimiento Permanente

Expositores: Javiera Suazo / Osiel González

Moderador: Carolina Masihy

4 de agosto 2020

Evolución del concepto local de Establecimiento Permanente

Osiel González
Bruzzozone & González Abogados

Establecimiento Permanente

- Ficción del derecho tributario internacional que permite que un Estado atribuya personalidad fiscal a una empresa extranjera para hacerla tributar como una empresa local.
- “Lugar fijo de negocios a través del cuál una empresa extranjera realiza todo o parte de su actividad”
- Como concepto, aparece a fines del siglo XIX, para referirse al espacio utilizado para llevar a cabo una actividad empresarial (establecimiento mercantil o establecimiento empresarial) en un Municipio distinto al de constitución. Luego comienza a ser regulado por las legislaciones locales y los Tratados para evitar la Doble Imposición.

Establecimiento Permanente

El Establecimiento Permanente es un factor de conexión, pero también:

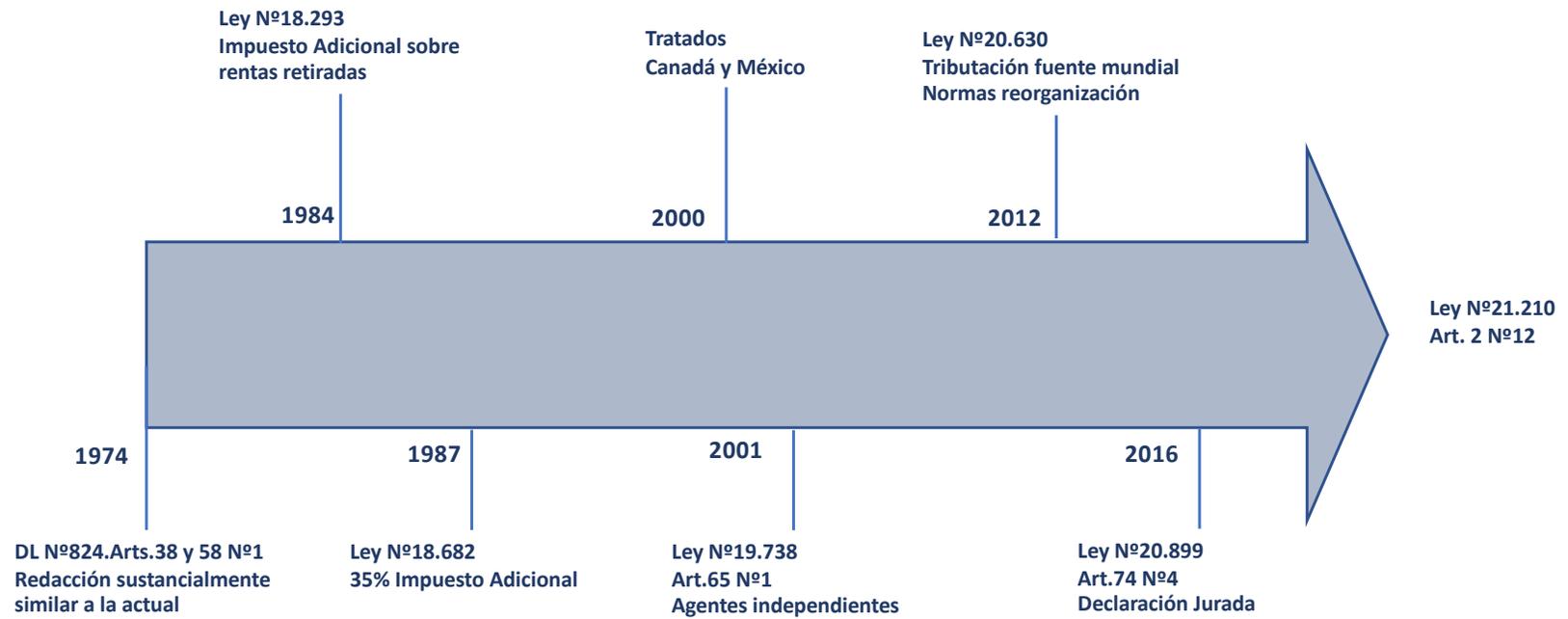
- Un problema práctico
- Una declaración de guerra
- Un agujero negro

Por lo mismo, su configuración debe estar enmarcada dentro del principio de legalidad.

Evolución Legal en Chile

- Concepto reconocido por primera vez en 1964 (Ley N°15.564). Art. 60 considera la aplicación de impuesto adicional a las renta de fuente chilena de las personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile **cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes**".
- En el marco de la discusión se habla de "la existencia de un lugar fijo de negocios en que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo".
- Dirección General Impositiva, 1956: "desarrollo en el país de una actividad económica que produzca rentabilidad", como causa de la aplicación del impuesto.

Evolución Legal en Chile



Evolución Jurisprudencial

- Primera etapa. Interpretaciones muy vinculadas a la facultad para concluir contratos, excluyendo actividades preparatorias o auxiliares (Oficios N°1.599/1998, N°4.053/2000).
- Sólo tributan sobre rentas de fuente chilena (Oficios N°1.932/1996 y N°2.556/2004).
- Existe un avance en términos de darle un sentido más amplio, en línea con lo que el derecho tributario internacional reconce. Pese a eso, se instala la tesis de la falta de definición. Oficio N°303 de 1998, “...la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen” (en el mismo sentido, Oficios N°2.205/2000, N°827/2016).
- No es un foco especial de fiscalización.

Evolución Jurisprudencial

- Entrada en vigencia de Tratados OCDE. Oficio N°2.890/2005, establece distinción:
 - a) EP de aquellos regulados en el art.58 N°1 de la LIR: RUT, inicio de actividades, timbraje de documentos, declara la renta efectiva sobre la base del resultado de su gestión en el país, pagar impuesto de primera categoría y las distribuciones están afectas a impuesto adicional.
 - b) En los demás casos, la empresa queda sujeta a impuesto adicional, según la naturaleza de la renta.
- Cláusula de no discriminación. Evolución de la interpretación en Oficios N°3.397/2007, N°2.438/2010, N°614/2011 y N°1.824/2016. Al haber un EP generado por una norma distinta a la LIR, deberá tributar con impuesto adicional de acuerdo a la naturaleza de la renta, a menos que el contribuyente ejerza su derecho a tributar sobre renta neta, para lo cuál deberá realizar los trámites administrativos necesarios y aplicar el art.38.
- Fiscalización centrada en países con Tratado y con foco en el pagador de las rentas.

Evolución Jurisprudencial

- Oficio N°3.217/2016 (EP de una compañía chilena en el extranjero-otra discusión-). Germen de lo establecido en la Circular N°57/2017 y en la modificación de la Ley N°21.210. El SII va más allá, indicando que un EP también puede existir en casos en que no existe la facultad de representar a la empresa extranjera para el cierre de los negocios, sino simplemente cuando una “empresa gestiona parte de un negocio por cuenta y encargo de una empresa extranjera”.
- Para esto se basó en lo dispuesto en los Oficios N°614/2011 y N° 1.455/2013 (que a su vez se basa en el mismo Oficio 614), sin considerar que el primero trata sobre el alcance del término “Operación por cuenta de otro” en el contexto de la aplicación de la cláusula de agente dependiente del Tratado con España.
- Se crean otras normas de control, especialmente a través de DJs. El caso de países sin Tratado plantea dudas desde del principio de la legalidad.

Evolución Jurisprudencial

- Circular N°57/2017. Tuvo por objeto “precisar” el concepto de EP para efectos de la LIR y obtención de RUT.
- Confirma la inexistencia de una definición de EP en la LIR, “sino solo enuncia ejemplos de los mismos”. Punto clave.
- Se entenderá que un extranjero posee un EP en Chile cuando:
 - Este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio
 - Un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos,
 - Excluye a mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos
- Vinculación estrecha con Proyecto BEPS.

Definición de EP. Artículo 2 N°12 LIR

- Se entenderá por Establecimiento Permanente:
 - Un lugar utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio de una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, sea utilizado o no en forma exclusiva. Ejemplos son oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.
 - El desarrollo en el país de la actividad de una empresa extranjera a través de un mandatario que habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos

- No constituye EP:
 - Un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.
 - El desarrollo de actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.

Comentarios sobre definición de EP agregada a la LIR

- Asimila concepto de EP a aquél establecido en el modelo OCDE y en los Tratados suscritos por Chile, sin considerar causales de configuración objetiva.
- En el caso de la definición de EP como lugar de negocios, la Ley no recoge el concepto base del art.5 del Modelo, excluyendo de su definición el elemento “fijeza”, y agregando otras expresiones como “permamente o habitual”.
- ¿Puerta abierta para la regulación de hipótesis de configuración de EP en actividades de comercio electrónico? La inclusión de un concepto como “lugar” plantea que sigue siendo un criterio físico. Circular N°42/2020 aclara que la inscripción en régimen de IVA simplificado no implica la existencia de un EP.

Comentarios sobre definición de EP agregada a la LIR

- Concepto de permanente o habitual; ¿Se trata de expresiones que se interpreta en conjunto? De no ser así; ¿A qué se refiere con habitualidad?
- Si estas distinciones no son procedentes ¿Porque simplemente no haber adoptado la definición del artículo 5?
- En el caso de los mandatarios, el EP se configurará si la empresa extranjera realiza actividades en Chile representado por un mandatario y ese mandatario; i) habitualmente concluya contratos propios del giro ordinado del mandante; ii) desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o; iii) negocie elementos esenciales de éstos, sin que sean modificados por el mandante.
- Todos estos elementos deberán ser definidos y delimitados.

Comentarios sobre definición de EP agregada a la LIR

- Sin perjuicio de sumar más hipótesis dentro de esta causal, la existencia de un contrato de mandato sería fundamental. La Ley no utiliza la expresión más amplia de “agente”.
- La habitualidad pareciera ser un elemento común para los tres casos
- Al haber Incorporado criterios determinados de acuerdo al modelo OCDE y al Proyecto BEPS (MLI aprobado el 9 de julio de 2020); ¿La interpretación deberá basarse en los criterios y reportes de este organismo?

Comentarios sobre definición de EP agregada a la LIR

- Plantea legalidad de ciertos criterios, como el de “rol principal en el cierre de negocios” incorporados en la Circular N°57 de 2017 y Oficios previos a la modificación legal, considerando especialmente la aplicación del principio de legalidad.
- Deja temas pendientes, como:
 - La revisión de la tributación bajo rentas de fuente mundial (poco armónico con nuestro sistema tributario)
 - La definición de efectos de ciertas operaciones efectuadas entre el EP y su matriz en materia de IVA e Impuesto a la Renta (aplicación estricta del principio de empresa separada)
 - La necesidad de regulación legal sobre la tributación del EP originados por causales distintas a las contenidas en la LIR

Evolución del concepto internacional de Establecimiento Permanente

Javiera Suazo

Delegada de la Misión del Ministerio de Hacienda ante la OCDE

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE Y “MLI”

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

Proyecto BEPS

- Diagnóstico: Reporte “Addressing BEPS” (Febrero 2013).
- Respuesta: Reporte “Action Plan on BEPS” (Septiembre 2013).
- El objetivo final del proyecto es restablecer la confianza en el sistema y su sostenibilidad en el tiempo. El lema es asegurar que la renta sea gravada donde las actividades económicas tienen lugar y se crea valor.

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

Proyecto BEPS (cont.)

Las acciones pueden agruparse en 3 pilares fundamentales:

- Dar coherencia internacional a las normas tributarias domésticas de impuesto corporativo que afectan a las actividades transfronterizas.
 - ✓ Acciones 2: neutralizar híbridos, 3: CFC, 4: intereses y 5: regímenes preferenciales dañinos.
- Reforzar y mejorar las normas internacionales existentes para evitar BEPS.
 - ✓ Acciones 6: prevenir el abuso de convenios, **7: prevenir la elusión del concepto de EP**, 8-9-10: directrices sobre precios de transferencia.
- Mejorar la transparencia y también promover certeza jurídica.
 - ✓ Acciones 11: transparencia impuesto corporativo, 12: revelar planificación tributaria agresiva, 13: documentación de precios de transferencia, 14: mecanismos de resolución de controversias.
- + Acción 1: Enfrentar los desafíos tributarios de la economía digital.
- + **Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para implementar en los tratados bilaterales las medidas BEPS.**

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

Acción 7- Reporte Final 2015 (“Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status”)

- El informe detalla los cambios a la definición de EP del artículo 5 del Modelo OCDE. Todos ellos buscan combatir la elusión artificial del concepto.
- Esta acción no está destinada a modificar las normas internacionales vigentes sobre la asignación de derecho a gravar entre los Estados sobre los ingresos de operaciones transfronterizas. (Acción 1).
- Se espera que con estos cambios (junto a los de la Acción 6) se restablecerá la tributación en una serie de casos.
- Cambios prospectivos y, como tales, no afectan a la interpretación de las antiguas disposiciones de Modelo OCDE y de los tratados en los que se incluyen esas disposiciones.
- Veamos los cambios.

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

Práctica que se quiere combatir	Norma que se modifica
1. Elusión artificial de EP mediante acuerdos de comisionistas y estrategias similares	1.1. Párrafo 5 que se refiere a EP Agente Dependiente
	1.2. Párrafo 6 que se refiere a Agente Independiente (+ nuevo párrafo 8)
2. Elusión artificial de EP utilizando las excepciones por actividades preparatorias	2.1. Párrafo 4 que contiene el listado de actividades preparatorias
	2.2. Nuevo párrafo 4.1 que constituye una excepción a la aplicación del párrafo 4.

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

1. Elusión artificial de EP mediante acuerdos de comisionista y estrategias similares:

1.1. Modificaciones al párrafo 5 que se refiere a EP Agente Dependiente

- Se evita la aplicación del Art. 5(5) del Modelo ya que su redacción se basa en la conclusión formal de contratos en nombre de la empresa extranjera.
- Los contratos que se negocian sustancialmente en un Estado, no se celebran formalmente en ese Estado porque se finalizan o autorizan en el extranjero.

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el apartado 6, cuando una persona opere en un Estado contratante por cuenta de una empresa **y tenga y ejerza y, al hacerlo, concluya** habitualmente **en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir** contratos, **o desempeñe** habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos, que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, y dichos contratos se celebren:

a) en nombre de la empresa, o

b) para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga, o

c) para la prestación de servicios por esa empresa,

se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa (...)

Nota: Cambios editados por simplificación

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

1. Elusión artificial de EP mediante acuerdos de comisionista y estrategias similares (cont.):

1.2. Modificaciones al Párrafo 6 que se refiere a Agente Independiente (+ nuevo párrafo 8)

- A un "agente independiente" que actúa en el curso ordinario de su actividad, se aplica la excepción del Art. 5(6) aunque esté estrechamente relacionado con la empresa extranjera por cuenta de la cual actúa.

“6. El apartado 5 no se aplicará cuando la persona que opera en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante realice una actividad económica en el Estado mencionado en primer lugar como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada*, no se la considerará como un agente independiente en el sentido de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas.”

Nota: Cambios editados por simplificación

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

“8. A los efectos de este artículo, una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si una de ellas tiene, directa o indirectamente, más del 50% de los derechos de participación en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) o si una tercera persona o empresa tiene, directa o indirectamente, más del 50% (...) de la persona y la empresa o de las dos empresas.”

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

2. Elusión artificial de EP utilizando las excepciones por actividades preparatorias

2.1. Modificaciones al párrafo 4 que contiene el listado de actividades preparatorias

- La política tributaria es asegurar que las ganancias derivadas de las actividades principales realizadas en un país puedan ser gravadas en ese país, para lo cual se modifica el 5(4), asegurando que cada una de estas excepciones se restringe a actividades efectivamente preparatorias o auxiliares.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que el término “establecimiento permanente” no incluye (...):

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad **de carácter auxiliar o preparatorio**;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios **que resulte de esa combinación conserve su , tenga** carácter auxiliar o preparatorio.

CAMBIOS A CONCEPTO EP MODELO OCDE

2. Elusión artificial de EP utilizando las excepciones por actividades preparatorias (cont.)

2.2. Nuevo párrafo 4.1 que constituye una excepción a la aplicación del párrafo 4

- Norma anti fragmentación de actividades, cuando se trata de negocios cohesivos de la misma empresa o con relacionadas.

4.1. El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si dicha empresa u otra estrechamente vinculada* desarrollan actividades económicas en el mismo lugar o en otro en el mismo Estado contratante, y

a) alguno de esos lugares es un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente vinculada conforme a lo dispuesto en este artículo, o

b) el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tiene carácter preparatorio o auxiliar, a condición de que las actividades económicas desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, sean **funciones complementarias que forman parte de una actividad cohesionada.**

MLI

- Razones:
- Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (“MLI”)
- El paquete BEPS contiene medidas que afectan a los Convenios. Aunque se modifique el Modelo de Convenio OCDE, no se afectan los más de 3.000 convenios bilaterales vigentes.
- Provee mayor consistencia en las reglas y en la interpretación. Un solo texto, en vez de miles de similares.
- Materias: Acción 2: mecanismos híbridos /Acción 6: uso abusivo de convenios / Acción 7: establecimientos permanentes / Acción 14: resolución de conflictos (incluyéndose además la figura del Arbitraje).
- Convención de implementación, no de sustancia, salvo por arbitraje.

MLI

Estado de implementación:

- Se firmó en Francia, el 24 de noviembre de 2016. Por Chile, el 7 de junio del 2017
- Entró en vigor el 1 de julio de 2018 luego que el día 22 de marzo de 2018 se produjo el depósito del quinto instrumento de ratificación.
- A la fecha ha sido suscrito por 94 países, y han depositado 49 (+300 Convenios).
- Fue aprobado el 8 de julio por el Congreso. Próximo paso: depósito del instrumento de ratificación.
- Entrará en vigor para nuestro país el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del instrumento de ratificación.
- Carácter bilateral de los Convenios: para que se produzcan los efectos, debe estar en vigor para Chile y la otra Parte (y la fecha depende del tipo de impuesto: periodo impositivo siguiente o pasados 6 meses).

MLI

Cómo opera:

- Coexiste con los tratados bilaterales vigentes. Otras opciones fueron descartadas (posibilidad de versiones consolidadas internas).
- Aplica a los “convenios fiscales comprendidos”: Chile: 34 convenios.
- Cláusulas de notificación (incluyendo opciones).
- Cláusulas de reserva. Balance entre flexibilidad para los países e implementación de los estándares mínimos de BEPS.

POSICIÓN DE CHILE EN EL MLI- ACCIÓN 7

Parte IV. Elusión de EP.

- Veamos la posición de Chile para los cuatro artículos cuyo origen es el trabajo de la Acción 7.

(i) Elusión EP por acuerdos de comisionistas y estrategias similares (Artículo 12 MLI);

- Reserva total: No
- Modificaciones art. 5(5) del Modelo, Agente dependiente (papel principal): Chile: notifica para 33 convenios
- Modificaciones art. 5(6) del Modelo, Agente Independiente (estrechamente vinculada): Chile: notifica para 33 convenios

(ii) Elusión EP por utilización actividades preparatorias (Artículo 13 MLI)

- Reserva total: No
- Modificaciones Art.5(4). Opciones A (2) o B (3) o ninguna. Chile: Ninguna (no notifica).
- Modificaciones nuevo párrafo 5(4.1). Actividades complementarias de una operación cohesionada. Chile: notifica para 33 Convenios.

POSICIÓN DE CHILE EN EL MLI- ACCIÓN 7

(iii) División de contratos sitios de construcción (artículo 14 MLI).

➤ Reserva total: Sí.

(iv) Definición de la expresión "estrechamente vinculado con una empresa", que se utiliza en los artículos 12 a 14 (nuevo 5(8) del Modelo (artículo 15 MLI).

➤ Chile: Aplicará para modificaciones de los art. 12 y 13 MLI.

Preguntas (15 min)

Muchas gracias por participar!