EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Juan Albornoz Robertson
Abogado
Contador Auditor

RESUMEN

La institución de los establecimientos permanentes pertenece al ámbito del derecho tributario internacional y está directamente relacionada con lo que se denomina la doble tributación internacional. Una entidad no residente en un Estado opera mediante establecimiento permanente cuando dispone en dicho Estado, de forma continuada o habitual, instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los cuales realice todo o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente. Se consideran renta imputable al establecimiento permanente los rendimientos de actividades económicas desarrolladas por el mismo, aquellos otros rendimientos que deriven de elementos patrimoniales afectos a la actividad y las ganancias o incrementos derivados de elementos patrimoniales vinculados funcionalmente al establecimiento. Por lo tanto, estas bases fijas en territorio de otro Estado se gravan casi de la misma manera que las entidades residentes.

La institución de los establecimientos permanentes pertenece al ámbito del derecho tributario internacional y está directamente relacionada con lo que se denomina la doble tributación internacional.

El problema de la doble tributación internacional y, en consecuencia, el derecho tributario internacional ha ido adquiriendo una relevancia cada vez mayor durante los últimos años debido al notable incremento del comercio mundial, producto de las políticas imperantes en la actualidad, lo que ha llevado a la llamada globalización de la economía.

Sin embargo, el hecho de que en la actualidad sea un tema de gran preocupación no significa que sea nuevo o que haya surgido sólo en estos últimos años. Como lo señala Ramón Valdés Costa, el derecho internacional tributario "es el sector más reciente del derecho tributario, su desarrollo y estudio científico parte de la década de los años 20, a través del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones y de las Comisiones de Expertos que actuaron en la mencionada época"[1].

Sobre este tema se puede expresar que hay acuerdo en señalar que existe doble tributación internacional cuando una misma materia imponible o hecho gravado es objeto de varias obligaciones tributarias, impuestas por distintos titulares del poder tributario, respecto de un mismo sujeto y en el mismo período de tiempo.

El origen del problema se halla en que la potestad tributaria, o sea la facultad de establecer tributos, es propia de los Estados y constituye uno de los pilares fundamentales para afirmar la presencia de soberanía política.

Al respecto dice Tovillas Morán, en interesante estudio sobre modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional, que "el legislador, en uso de su poder tributario, puede establecer la mayor o menor extensión de la obligación tributaria y la existencia de una pluralidad o de una unidad de supuestos que den lugar al nacimiento de la obligación tributaria"[2]. Así, puede introducir en el Derecho interno el principio de imposición sobre la base del criterio de la fuente o bien del domicilio o residencia, lo que nos llevará inevitablemente a problemas de conflicto de doble imposición.

En efecto, don José Vicente Troya Jaramillo agrega sobre este tema que "es punto de partida del

[1] R. VALDÉS COSTA, *Instituciones de Derecho Tributario,* Depalma, Bs. Aires, 1996, p. 29.

[2] JOSÉ M. TOVILLAS MORÁN, *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992,* Marcial Pons Ediciones, Madrid, 1996, p. 19.

Derecho Internacional Tributario reconocer que no existe una soberanía fiscal internacional vinculante, sino que, al contrario, nos encontramos en presencia de numerosas soberanías fiscales nacionales […] que al manifestarse en el orden tributario entran en conflicto"[3].

La doble función del sistema tributario, como principal fuente de recursos o ingresos públicos (función fiscal), y como instrumento de política económica (función económica o extrafiscal), tiene también cabida en el derecho internacional tributario. La neutralidad impositiva, postulado clásico en que han basado su posición internacional los países desarrollados, entra en colisión frente a la posición sustentada por los países en desarrollo, quienes bogan por que los tratados internacionales resuelvan los conflictos de las potestades tributarias coexistentes y al propio tiempo sirvan de instrumento de política económica para promover el desarrollo.

El fenómeno de la doble imposición, como anteriormente se ha definido, ocurre por cuanto, para aplicar los tributos, los Estados se irrogan la potestad tributaria de gravar hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos residan o se encuentren domiciliados en el extranjero, en base a alguno de los principios respecto al origen de las rentas. Estas pueden ser gravadas en el lugar o territorio en que se generó la renta objeto del gravamen, o bien en el lugar en que tenga su domicilio o residencia el contribuyente perceptor de dichos rendimientos. El primero es el denominado principio o criterio de la fuente, y es el que históricamente se aplicó en los países en vías de desarrollo o países importadores de capital; en cambio, al segundo se le conoce como principio del domicilio o residencia y es el que generalmente defienden los países desarrollados o exportadores de capital.

Así, y de acuerdo a este último principio, un Estado puede cobrar impuestos a los domiciliados o residentes aun por los hechos generadores ocurridos fuera de su territorio, pero lo más que puede pretender, respecto de los extranjeros no domiciliados o residentes, es aplicar tributos por los hechos generadores realizados dentro de su territorio.

En Chile rige el principio del domicilio o residencia, o también denominado de la renta mundial, consagrado en la primera parte del artículo 3º de la Ley sobre Impuesto a la Renta[4], el que dispone: "Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él (principio de la renta mundial) y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país (principio de la fuente).

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero"[5].

Con este criterio, obviamente el no residente estará expuesto a una doble tributación internacional, si es que en el país en que esta persona resida se aplica el principio de la renta mundial. Efectivamente, estará gravado en Chile por las rentas de fuente chilena y estará gravado en el país de su residencia, por el total de sus rentas, sean de origen local o extranjero. A su vez, los residentes o domiciliados en Chile, aunque no sean chilenos, también estarán sujetos a una doble tributación internacional por sus rentas de origen extranjero. En efecto, dichas rentas de origen extranjero estarán gravadas en el país de origen, por el principio de gravamen en el país de la fuente, y estarán gravadas en Chile, por el principio de la renta mundial.

Atribución de la potestad tributaria

El problema anterior se suscita cuando existen diversos factores que permiten atribuirse la potestad tributaria por parte de un Estado, entre las que tenemos: 1) La dependencia política, según la cual un Estado podría cobrar tributos por todos los bienes o rentas percibidos por sus nacionales, sea que esos bienes o rentas estén en ese mismo país o en el extranjero; 2) El domicilio o residencia, que como criterio atributivo de competencia tributaria se opone a la fuente y connota una vinculación personal frente a una vinculación objetiva; 3) La situación de los bienes, criterio opuesto al del domicilio aplicable principalmente a los tributos de carácter real; 4) La vinculación económica, que es

[3] José V. Troya Jaramillo, *Derecho Internacional Tributario*, Corp. Editora Nacional, Quito, 1990, p. 11.

[4] Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el Decreto Ley 824 de 1974.

[5] Este inciso segundo morigera en cierta medida el ambicioso inciso primero que grava para los domiciliados o residentes las rentas de origen mundial y para los no domiciliados o residentes grava las rentas de fuente chilena.

un agregado de distintos criterios y sostiene que la tributación debe satisfacerse una sola vez, mediante una división técnica y justa entre las jurisdicciones fiscales del lugar del domicilio, de la ubicación material de la riqueza o de la producción de la renta.

Las resoluciones del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas de 1951 y 1967[6] reconocen el derecho de gravar en el país de la fuente y recomienda la suscripción de tratados bilaterales, a fin de que dichos países sufran un sacrificio mínimo, pues de lo que se trata en último término es fomentar el desarrollo económico[7]. En otras palabras, lo que se pretende es que los países exportadores de capital renuncien a gravar los rendimientos generados por dichos capitales y, en su lugar, que los rendimientos por ellos generados sean gravados en el país de la fuente o lugar donde se explota el mencionado capital.

El Modelo de Convenio para evitar la doble tributación internacional de la ONU de 1980 toma como punto de partida la estructura general del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y en relación con los rendimientos empresariales transnacionales incluye en su articulado el denominado *principio del establecimiento permanente*, desechando el *principio de la fuente* con vigencia en algunos países latinoamericanos, algunos de ellos agrupados en torno al denominado Grupo Andino[8].

Así entonces, en la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional los rendimientos de carácter empresarial obtenidos por una empresa sólo pueden someterse en el Estado contratante en que la misma se considere residente, a no ser que en el otro Estado actúe mediante *establecimiento permanente.* El establecimiento permanente se considera como una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en un territorio por las empresas no residentes[9].

El concepto de *establecimiento permanente* es un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para solucionar las incompatibles posiciones de la tesis de la fuente y del domicilio o residencia. La teoría de la fuente, defendida principalmente por los países del Pacto Andino, excluye a la del domicilio y pretende que el país donde se origina la riqueza o se encuentren los bienes es el único que debe aplicar impuestos. Los países que defienden el criterio del domicilio o residencia, generalmente desarrollados, son partidarios del establecimiento permanente, a fin de que las actividades ocasionales no sean tomadas en cuenta en el país de la fuente[10].

En la práctica, la noción de establecimiento permanente se ha admitido como una vía de solución entre posiciones extremas, pero su resultado dependerá de la amplitud que se le dé al concepto. Si es muy amplio, el establecimiento tiende a coincidir con la fuente. Si es muy restringido, produce el efecto de debilitamiento de la efectiva potestad tributaria de los países de la fuente y el agrandamiento de la que incumbe a los del domicilio o residencia. No cabe duda de que el establecimiento permanente es un puente tendido, entre unos y otros países, y todo está en definir los perfiles de ese puente[11].

En la actualidad ha ido adquiriendo preponderancia a nivel internacional, para los efectos de ejercer la soberanía tributaria, el criterio del domicilio o residencia sustentado por los países desarrollados, el que se ve atenuado por la aceptación del criterio del establecimiento permanente, quien tributará en el país en que se encuentre situado y no en el de residencia de la empresa a la cual pertenece.

Concepto de establecimiento permanente

El concepto mismo de establecimiento permanente está aún sujeto a discusión, es de carácter dinámico y tiene que adaptarse a las cambiantes circunstancias de la economía[12].

---

[6] El proceso de descolonización iniciado en los 60 llevará a la ONU, tras la incorporación de los nuevos países creados como consecuencia del proceso, a crear fórmulas que promuevan el desarrollo de los mismos y su mejora social y económica. Con la aparición en este foro internacional de estos países con intereses diferentes a los países desarrollados, agrupados en torno a la OCDE, la ONU., con una mayor representatividad internacional, asumirá la necesidad de encontrar un punto de equilibrio en relación con los principios que deben informar el reparto de la competencia tributaria de los diferentes países sobre las rentas de carácter transnacional.

[7] José V. Troya Jaramillo, *op. cit.*, p. 22.

[8] Francisco A. García Prats, *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, Nº 1 Madrid, 1996, p. 59.

[9] Francisco A. García Prats, *op. cit.*, p. 61.

[10] José V. Troya Jaramillo, *op. cit.*, p. 49.

[11] José V. Troya Jaramillo, *op. cit.*, p. 50.

[12] José V. Troya Jaramillo, *op. cit.*, p. 51.

El concepto de establecimiento permanente que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales es el establecido por el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante el Modelo), el cual ha sido seguido por el Modelo de Convenio de la ONU y por los distintos países que han suscrito este tipo de convenios. Chile, en el convenio suscrito con Canadá, sigue el concepto del Modelo, pero con ciertas adecuaciones que llevan a ampliar su concepto a fin de que en definitiva ciertas actividades que, de acuerdo al Modelo, no serían desarrolladas bajo el concepto de establecimiento permanente y, por ende, deberían ser gravadas en el país de residencia del contribuyente, al quedar bajo el concepto de actividades desarrolladas por establecimiento permanente, son gravadas en el país de la fuente. En efecto, si bien ha adquirido gran fuerza el criterio de la renta mundial, gravándose los rendimientos en el país del domicilio o residencia del contribuyente, se reconoce también ya en forma unánime la potestad de gravar la renta en el país en cuyo espacio territorial la empresa no residente obtiene rentas por medio de un establecimiento permanente, pero por el método de extender el concepto de establecimiento permanente en realidad se iguala al resultado que procede de aplicar la imposición con el criterio de la fuente.

El Modelo de Convenio de la OCDE, en el número 1º de su artículo 5º, define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Esta misma definición adopta el convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito entre Chile y Canadá. En el número 2º establece que "la expresión establecimiento permanente comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales"[13]. Aquí, el Convenio Chile-Canadá, amplía la letra f) del número 5, señalando cualquier otro lugar "en relación a la exploración o explotación de recursos naturales", es decir, no restringe el establecimiento permanente sólo a la extracción de recursos naturales, sino que también a la exploración. A continuación, en el número 3º de este artículo 5º se señala en el modelo que "una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses." En este número se advierte un mayor distanciamiento del Convenio Chileno-Canadiense con el Modelo de la OCDE. En efecto, señala nuestro convenio en su número 3 del artículo 5º, que una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje será considerado establecimiento permanente cuando tenga una duración superior a seis meses.

El número 4 del artículo 5º del Modelo excluye del concepto de establecimiento permanente: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio".

El Convenio Chileno-Canadiense sigue el Modelo sólo hasta su letra d), ya que respecto a la letra e) considera como establecimiento permanente lo siguiente: "el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan el carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa" y, a su vez, elimina la letra f).

En definitiva, se puede señalar que, cuando la empresa no residente disponga en un Estado, por cualquier título, en forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe en ese Estado por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona empresa o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes, se considerará que el no residente actúa en dicho Estado a través de un establecimiento permanente.

[13] Algunos países en desarrollo entienden que la lista debería ampliarse, cubriendo también otras actividades como las actividades de prospección, o bien el comentario debería aclarar la extensión de algunas como el caso de las actividades de exploración y de actividades auxiliares. FRANCISCO A. GARCÍA PRATS, *op. cit.*, p. 73.

TRIBUTACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Como lo señala Silvia Velarde, hay dos formas o variantes de sujeción de las personas y entidades no residentes, dependiendo del hecho de que los rendimientos o ganancias se obtengan *sin mediación de un establecimiento permanente o a través del mismo*. En el primer caso, el gravamen recae sobre cada operación en función de los ingresos brutos generados por el no residente, devengándose el impuesto, en consecuencia, de manera instantánea. En la segunda hipótesis, los contribuyentes son gravados por la totalidad de rendimientos imputables al establecimiento, devengándose el tributo el último día del período impositivo, que suele coincidir con el ejercicio económico de la entidad[14].

SITUACIÓN EN CHILE

No está definido en la legislación tributaria chilena el concepto *establecimiento permanente*. Sin embargo, en los convenios suscritos por Chile, para evitar la doble imposición internacional, se ha seguido el Modelo, el cual, como vimos, define al establecimiento permanente.

El artículo 58 de la Ley de la Renta, el cual establece el Impuesto Adicional a la Renta con tasa del 35%, señala en su Nº 1 que se aplicará y cobrará dicho tributo a las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de *establecimientos permanentes*, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes. Estos contribuyentes deben pagar el Impuesto Adicional por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el Nº 1 del artículo 59º. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.

Ahora bien, estos contribuyentes tributan por la totalidad de las rentas de fuente chilena, percibidas o devengadas.

Cuando sea el caso de agencias, sucursales u otras formas de *establecimientos permanentes* que estos contribuyentes tengan u operen en Chile, la renta de fuente chilena se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en el país; en tal caso, ellos deberán determinar sus rentas en base a contabilidad completa y balance general, todo ello de conformidad a lo dispuesto por el artículo 38º de la Ley de la Renta.

En el caso de empresas extranjeras que operen en Chile, agencias, sucursales u otras formas de *establecimientos permanentes*, cuando los elementos contables de dichas empresas no permitan establecer los resultados reales obtenidos por éstas, el Servicio de Impuestos Internos podrá determinar la renta afecta aplicando a los ingresos brutos de la agencia la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta. También se podrá determinar dicha renta, aplicando al activo de la agencia la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

Los impuestos que afectan a los establecimientos permanentes, sobre sus rentas efectivas, tanto percibidas como devengadas, determinadas de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29º al 33º de la Ley de la Renta es el de Primera Categoría, es decir, les afectan las mismas normas que a cualquier empresa establecida en el país.

De acuerdo a lo señalado por el inciso 3º del artículo 21º de la Ley de la Renta, los *establecimientos permanentes* también se afectan con el impuesto único del 35% establecido por la disposición legal citada precedentemente; tributo que se aplicará sobre las cantidades o partidas señaladas en el Nº 1 del artículo 33º (gastos rechazados), que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores.

De conformidad a lo previsto por los artículos 14º, 58º, Nº 1 y 62º de la ley, estos contribuyentes se encuentran sujetos al sistema de tributación en base a retiros y distribuciones, establecido en la primera de las disposiciones legales antes citadas, ya que para la determinación de sus rentas efectivas están obligados a llevar una contabilidad completa y balance general.

De consiguiente, respecto del impuesto adicional que les afecta tributan en relación a las rentas efectivamente retiradas o remesadas al exterior, durante el ejercicio comercial respectivo, y que es lo que los diferencia de los demás contribuyentes que no remesan rentas al extranjero y, por ende, tributan con el Impuesto Global Complementario por sus retiros en lugar del Adicional. En conse-

[14] SILVIA VELARDE CAAMAÑO, *Imposición de rentas pasivas e incrementos obtenidos en España por no residentes*, Milán, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1999, p. 203.

cuencia, para la aplicación de dicho tributo adicional sobre las rentas retiradas o remesadas al exterior, deberán observar las normas generales que regulan el régimen impositivo en base a retiros y distribuciones establecidas en el artículo 14º de la Ley de la Renta.

Sobre los establecimientos permanentes el Servicio de Impuestos Internos ha tenido algunos pronunciamientos que reiteran lo ya señalado, en cuanto a que no califica como establecimiento permanente, de acuerdo al derecho tributario internacional, las actividades preparatorias que una sociedad extranjera realiza en Chile, mediante la contratación de personal independiente en el país, que colabora haciendo contactos y proporcionando información, sin que estén autorizados para concluir contratos. En otras palabras, el personal que contrata no puede asumir la representación en Chile de la sociedad extranjera y, por ende, no puede estar facultado para concluir o cerrar negocios, ya que en tal caso, y existiendo una representación, se estaría ante la figura de un establecimiento permanente.

Por otra parte, estamos frente a un establecimiento permanente, en opinión del Servicio, cuando una empresa extranjera establece en Chile una oficina de representación destinada a observar oportunidades de negocios en el país y estudiar el comportamiento de inversiones que empresas extranjeras relacionadas con ella mantienen en Chile.

Conclusiones

El tratamiento tributario que se les aplica a los establecimientos permanentes es similar a los de una filial o sucursal de una sociedad matriz en otro Estado, por lo que sus rendimientos se gravan en el lugar en que están situados, en forma independiente de la casa matriz, pero sólo en la medida en que dichos beneficios o rendimientos sean imputables a ese establecimiento permanente.