

CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL



Alberto Cuevas Ozimica
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Abogado,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



1.- INTRODUCCIÓN.

En el artículo sobre establecimientos permanentes (EP) aparecido en el número 1 de esta Revista, tuvimos oportunidad de analizar la evolución de dicho concepto en la legislación doméstica en Chile. Ahora, nos corresponde analizarlo desde la perspectiva de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI), especialmente aquellos que Chile ha suscrito y se encuentran vigentes.

La existencia o no de un EP en el marco de los CDTI que Chile ha suscrito sobre la base del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés), resulta crucial para determinar qué Estado contratante tiene derecho a gravar una determinada renta. Por ejemplo, las rentas o beneficios de las empresas conforme a los artículos 7 de los diversos Convenios que Chile ha suscrito recientemente, sólo pueden gravarse con impuestos a la renta por el Estado del cual dicha empresa es residente, salvo que esta última lleve a cabo sus actividades mediante un EP situado en el otro Estado contratante (donde está situado el EP). En este último caso, el Estado donde se encuentra situado el EP, podrá gravar las rentas atribuibles al mismo, sin limitación alguna, es decir, recupera toda su potestad para gravar las rentas empresariales por ese sólo hecho.

Para efectos metodológicos, a lo largo del presente artículo compararemos los conceptos de EP contenidos en el artículo 5, del Modelo de la OECD y en el artículo 5 del CDTI suscrito entre Chile y Canadá, en adelante, el Convenio Chile-Canadá, el que hemos seleccionado principalmente por ser uno de los primeros que Chile suscribió sobre la base del citado Modelo, no obstante que, como veremos, presentan importantes diferencias. Lo que sucede en el caso de los artículos 7 de los CDTI que Chile ha suscrito de acuerdo al Modelo de la OECD, ocurre también respecto de otras de sus disposiciones, o sea, la existencia de un EP modifica las reglas de potestad para aplicar impuestos, establecidas en principio en cada Convenio. Para citar un ejemplo más, el Convenio suscrito entre Chile y Canadá, establece en su artículo 14 que las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales independientes se gravan sin límite alguno por el Estado de la residencia de la persona natural que las obtiene, y con una tasa limitada por el Estado de la Fuente de la renta.

En el N° 1, del artículo 14, del Convenio Chile-Canadá se establece que las rentas obtenidas por una persona natural que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en

ese otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

Conforme a lo anterior, las rentas obtenidas por personas naturales por la prestación de servicios profesionales llevados a cabo en el otro Estado contratante, se afectan con impuestos de acuerdo a las siguientes reglas:

Si no hay una base fija, el impuesto exigible no puede exceder del 10% de la remuneración bruta;

Si hay una base fija, las rentas pueden someterse a imposición de acuerdo a la legislación interna del Estado respectivo, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a dicha base fija.

Sin embargo, el párrafo 2 del Protocolo del Convenio Chile-Canadá establece que si luego de la fecha de la firma del Convenio, la República de Chile concluye un Acuerdo o Convenio con otro Estado miembro de la OECD, por el que limite la imposición en el país de la fuente de los pagos por servicios personales independientes llevados a cabo en ausencia de la base fija a una tasa o alícuota menor a la prevista en este Convenio, esta alícuota (incluida una exención o liberación total de impuestos) se aplicará en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables. Esta circunstancia, se cumplió con la entrada en vigencia de los convenios suscritos por Chile con Noruega y Polonia en los que se acordó limitar o eximir de la tributación en la fuente, a los pagos por algunos servicios personales independientes llevados a cabo en ausencia de una base fija.

En ausencia de una base fija, en los convenios suscritos con Noruega y Polonia se distingue según el tiempo que la persona permanezca en el país. Si permanece por un período o períodos que en total suman o exceden 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses, se puede gravar sin restricciones, pero si permanece menos de 183 días, no se puede gravar. Cuando la persona permanece en el país por un período o períodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses, los convenios suscritos con Noruega y Polonia no implican un cambio respecto de lo acordado en el Convenio Chile-Canadá, por cuanto se establece que el Estado fuente de la renta puede gravar sin limitaciones a las personas naturales residentes en el otro Estado que presten servicios profesionales en su territorio, razón por la cual no se modifica la situación preexistente y se puede continuar gravando esas rentas en la forma señalada en el Convenio, con la limitación que el impuesto no puede exceder del 10% del monto bruto percibido. Por otra parte, cuando la persona permanece en el país por un período o períodos que en total resultan menores a 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses, los convenios suscritos con Noruega y Polonia modifican lo acordado en el Convenio Chile-Canadá, dado que en ellos se exime de impuesto a las rentas percibidas por personas naturales que presten servicios profesionales por menos de 183 días, con lo cual se cumple el requisito para aplicar la cláusula de nación más favorecida que contempla el Protocolo citado, por lo que se debe eximir de impuesto a las rentas percibidas por personas naturales residentes en Chile o en Canadá y que presten servicios profesionales independientes por menos de 183 días en el otro Estado.

En resumen, las reglas que actualmente corresponde aplicar para los efectos del artículo 14 del Convenio Chile-Canadá, son las siguientes:

Si no hay una base fija y la persona natural que presta los servicios permanece en el Estado de la fuente por un período o períodos que en total suman o excedan 183 días, en cualquier período de 12 meses, la renta que perciba se puede gravar por ese Estado pero el impuesto exigible no puede exceder de 10% del monto bruto percibido por tales servicios; si la persona permanece menos de 183 días en ese Estado, no se puede gravar la renta que obtenga, aun cuando la actividad en el país prosiga por un período superior y,

Si hay base fija, la cláusula de nación más favorecida no tiene aplicación y las rentas se gravan conforme al párrafo 1 del artículo 14 del Convenio Chile-Canadá, esto es, se someten sin limitación alguna a imposición de acuerdo a la legislación interna de cada Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

Continuando con el análisis propuesto antes de referirnos al Artículo 14 del Convenio Chile-Canadá, si existe un EP –que para el caso de los servicios personales independientes recibe la denominación de “base fija”¹- de una empresa residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, los beneficios, rentas o remuneraciones por servicios, en cuanto resulten atribuibles a dicho EP o base fija, podrán gravarse con impuestos sin límite alguno por el Estado en que está situado el EP o base fija.

En consecuencia, la existencia o no de un EP, determina respecto de varios tipos de rentas (muy relevantes), si el Estado en que se encuentra situado tendrá o no derecho a gravar los beneficios o rentas que le sean atribuibles, sin limitación alguna.

2.-ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONCEPTO DE ESTABLE-CIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO DE LA OECD Y EN EL CONVENIO CHILE-CANADÁ.

Conforme señalan los comentarios² iniciales al concepto de EP contenido en el Artículo 5, del Modelo de la OECD, éste se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar las utilidades de una empresa del otro Estado contratante. De acuerdo al Artículo 7 del mismo Modelo, como ya vimos, un Estado contratante no puede gravar las utilidades o beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel.

Tal como se señaló anteriormente, hasta antes del año 2000, la renta proveniente de los servicios o actividades profesionales y otras de carácter independiente, era tratada separadamente en el artículo 14 del Modelo, el que fue derogado, por estimarse que no existían diferencias relevantes entre los conceptos de EP del artículo 7 y de base fija del artículo 14, o entre el modo de calcular las utilidades y el impuesto según se aplicara una u otra disposición. La derogación del artículo 14 significó que la definición de EP se aplicara desde entonces a lo que previamente constituía una base fija.

3.- CONCEPTO GENERAL DE EP EN EL CONVENIO CHILE-CANADÁ Y EN EL MODELO DE LA OECD (PÁRRAFO 1º, DEL ARTÍCULO 5).

El artículo 5, del Convenio Chile-Canadá, en su párrafo 1, dispone que, a efectos del Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Este párrafo es idéntico al párrafo respectivo contenido en el Modelo de la OECD. De acuerdo a los comentarios al citado Modelo, esta resulta ser la definición general de EP, la cual contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, a saber:

- a) La existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

¹ Hasta el año 2000, el Modelo de la OECD contenía un artículo 14 relativo a la tributación de las rentas provenientes de la prestación de servicios personales y otras actividades de carácter independiente. Sin embargo, en ese año, el organismo decidió eliminar dicho artículo, por estimar que no contenía reglas diferentes a las que se establecían en el artículo 7 del mismo relativo a los beneficios empresariales. En el artículo 14º derogado, para referirse al lugar fijo de negocios mediante el cual la persona natural prestaba servicios independientes o desarrollaba otro tipo de actividades de ese carácter en el otro Estado, se utilizaba la expresión “base fija”, ello porque hasta esa fecha se estimaba que la expresión establecimiento permanente decía relación sólo con actividades comerciales o industriales. A partir de ese año, se estimó que no había diferencias entre los conceptos de EP y base fija. No obstante esta derogación, tanto Chile como otros Estados, han seguido utilizando el antiguo artículo 14 del Modelo, eso sí, en muchos casos con importantes modificaciones.

² En este sentido, se usa la expresión “comentarios” para referirnos a la interpretación oficial de la OCDE respecto del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio.

- b) Este lugar de negocios debe ser “**fijo**”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia, y
- c) **La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios**, lo que significa que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa realizan las actividades de aquella en el Estado en que está situado el lugar fijo.

3.1.- Carácter Productivo de las Actividades del EP.

En el artículo que escribimos sobre la evolución del Concepto de EP en nuestra legislación doméstica, aparecido en el Nº1 de esta Revista, destacamos que en la tramitación legislativa de la que luego sería la reforma tributaria de 1964, se hacía referencia al “carácter remunerativo” del EP, entendido como su aptitud para la generación de rentas para la empresa.

Lo anterior no constituye una novedad, y los comentarios al Modelo de la OECD se encargan de señalar que sería posible argumentar que la definición general de EP debiera mencionar también como una de sus características “el carácter productivo de su actividad”, es decir, su contribución a las utilidades de la empresa.

Sin embargo, la interpretación de la OECD contenida en los referidos comentarios, no ha seguido cabalmente este criterio, señalando que en el marco de una organización empresarial bien dirigida resulta axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto, de lo que no se deduce necesariamente, en todos los casos, que por el hecho de que un EP en particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización, deban atribuirse las rentas o utilidades a efectos de la imposición en un territorio determinado.

3.2.- Lugar de Negocios a Disposición de la Empresa.

Conforme señalan los comentarios al Modelo de la OECD, la expresión “**lugar de negocios**” incluye cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de tales actividades, y la empresa simplemente disponga de cierto espacio.

No es relevante para estos efectos que la empresa sea propietaria, usufructuaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Incluso, la OECD señala en los comentarios al Modelo que puede existir un EP cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota o lleva a cabo su actividad.

Sin embargo, la simple presencia de una empresa en cierto lugar o emplazamiento no implica necesariamente que se encuentre “**a su disposición**”. Para ilustrar lo que esto significa, la OECD recurre en los comentarios al Modelo a algunos ejemplos. Entre ellos, destacaremos el siguiente: Un vendedor de una empresa que visita periódicamente a un cliente importante para tomar sus pedidos, reuniéndose para tales efectos con el encargado de compras en el despacho de este. En este caso, los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, en principio no constituye un lugar fijo de negocios mediante el cual se lleven a cabo las actividades de esa empresa.

3.3.- Significado de la Expresión “Mediante” en el Concepto de EP.

Para la OECD, según rezan los comentarios al Modelo, esta expresión debe entenderse en su sentido más amplio, ello con el objeto de permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen actividades de negocios en un lugar fijo determinado que esté a disposición de la empresa.

No obstante ello, los comentarios al Modelo proporcionan algunos ejemplos que buscan precisar el significado de esta expresión. Si una empresa de un Estado cede el uso, goce o explotación de instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a una empresa del otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en aquel para esta actividad de arrendamiento o cesión, las instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles cedidos no constituirán por sí solos un EP del cedente o arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo. Lo mismo sucedería en el caso de que el arrendador proporcione, después de realizar la instalación, personal para facilitar el funcionamiento del equipo, a condición de que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del mismo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario. Sin embargo, si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o si maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador, la actividad de este último puede exceder el simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial. En tal caso podrá considerarse que existe un EP si se cumple el criterio de permanencia que analizaremos más adelante.

3.4.- Carácter “Fijo” del Lugar de Negocios a Disposición de la Empresa.

Ya tuvimos oportunidad de ver que de acuerdo al concepto de EP, debe tratarse de un lugar “fijo” de negocios.

Esta fijeza se traduce normalmente en la existencia de un vínculo entre el lugar de negocios y “**un punto geográfico determinado**” en el Estado en que la empresa se encuentra realizando sus actividades. Para la OECD, lo anterior significa que la empresa residente de un Estado, para constituir un EP en otro, debe desarrollar sus actividades en un lugar determinado ubicado en el otro Estado. Esto que en principio parece bastante simple y obvio, en la práctica puede presentar diversas dificultades, las que se expresan principalmente en dos ámbitos, a saber:

- a) El primero, dice relación con que las características propias de la actividad de negocios de la empresa pueden requerir el traslado de las actividades de un lugar a otro. En este caso, lo complejo sería determinar si existe un único “lugar de negocios” y, por lo tanto, un sólo EP o, por el contrario, dos o más EPs, dependiendo de la cantidad de lugares fijos de negocios que la empresa de un Estado tenga en otro. La OECD sostiene en los comentarios al Modelo que por regla general se debe considerar que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan las actividades de la empresa “**constituye una unidad comercial y geográfica coherente**”, con respecto al negocio de que se trate.
- b) El segundo orden de problemas, y que a nuestro juicio resulta de incluso mayor complejidad, dice relación con las dificultades prácticas de establecer un vínculo con algún lugar específico o punto geográfico determinado en el caso de la prestación de servicios (por ejemplo on-line) o en la explotación de intangibles.

3.5.- Sentido de la Expresión “Permanencia”.

Además de los aspectos tratados, es decir, la existencia de unidad comercial y geográfica coherente, el carácter fijo del lugar de negocios se traduce en la necesidad de que dicho lugar debe tener un cierto “**grado de permanencia**”.

La permanencia se refiere en este caso, según explica la OECD en los comentarios al Modelo, a que el lugar de negocios no tenga un carácter “**meramente temporal**”. Para evaluar esta característica, se debe tener en cuenta la naturaleza de las actividades de la empresa, ello porque un lugar de negocios podría constituir un EP aún cuando exista por un período corto de tiempo, si la naturaleza del negocio hace que sólo pueda llevarse a cabo durante un período limitado. Ejemplo de lo anterior, podría ser el lugar fijo de negocios de una empresa consistente en un local en una feria internacional que sólo funciona por un determinado período. Por otra parte, si un lugar de negocios fue concebido para su utilización durante un período breve, pero en los hechos se mantiene durante un período cuya duración no permite atribuirle ese carácter temporal, pasará a convertirse en un EP.

Otros aspectos relevantes sobre la “permanencia” en el concepto de EP, son los siguientes:

- a) En la práctica, la mayoría de los países no considera que exista EP cuando las actividades de negocios de la empresa se desarrollan en el lugar fijo a su disposición en el otro Estado por un período de 6 meses o menos;
- b) Cuando se trata de actividades de naturaleza recurrente, es decir, cuando tales actividades se desarrollan por períodos inferiores a 6 meses, pero que se repiten habitualmente, lo normal es que se tengan en cuenta cada uno de esos períodos durante los cuales se ocupa el lugar de negocios para computar una permanencia mayor que justifique la configuración del EP. En este sentido, muchos estados estiman que las interrupciones temporales de las actividades de la empresa o el hecho de que un determinado lugar de negocios se utilice únicamente durante períodos cortos de tiempo que se repiten regularmente a lo largo de un período más prolongado, no permitan considerar que el respectivo lugar de negocios sea de naturaleza meramente temporal.

3.6.- Sujetos que Llevan a Cabo las Actividades de la Empresa.

La situación más elemental, consiste en que la actividad de la empresa sea realizada por el propio empresario. Sin embargo, lo normal será que tales actividades se lleven a cabo por personas que tengan con la empresa una relación laboral.

Especial mención merece la figura de aquellos agentes que actúan por cuenta de la empresa (agentes dependientes), los que veremos más adelante con mayor detención.

De acuerdo a los comentarios al Modelo, puede existir un EP incluso cuando las actividades de la empresa se realizan mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. Sin embargo, de todos modos es necesario que la empresa realice una actividad empresarial distinta de la mera instalación inicial de las máquinas para que se configure un EP.

3.7.- Momento a Partir del cual se Configura el EP.

Para la OECD, un EP comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios, lo que se produciría desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que este servirá permanentemente, preparación que no incluiría el período dedicado a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el citado lugar deberá servir permanentemente.

3.8.- Momento en que Termina el EP.

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

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

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

4.- LISTADO NO TAXATIVO DE CASOS DE EP CONTENIDO EN EL CONVENIO CHILE-CANADÁ Y EN EL MODELO DE LA OECD (PÁRRAFO 2º, DEL ARTÍCULO 5).

De acuerdo al párrafo 2, del Convenio Chile-Canadá, la expresión EP comprende, en especial, los siguientes casos:

- a) las sedes de dirección.
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

Los comentarios al Modelo de la OECD señalan que el párrafo analizado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos de EP. Dichos ejemplos deben evaluarse en función de la definición general dada en el párrafo 1, del mismo artículo 5, por lo cual se entiende que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas de tal manera que consideran como EP dichos lugares de negocios si cumplen las condiciones establecidas en el citado concepto general.

Este párrafo 2, es prácticamente idéntico al contenido en el Modelo de la OECD, salvo en la redacción de su letra f), la que señala: “f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”. No cabe duda que la redacción de la letra f) del Convenio Chile-Canadá es más amplia que la contenida en el Modelo de la OECD. Desde ya, no sólo porque puede tratarse de cualquier otro lugar de **extracción** de recursos naturales, sino porque que basta que ese lugar esté “**relacionado**” a la **exploración o explotación** de tales recursos.

Sobre este punto, los comentarios señalan que las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales constituyen EP.

Asimismo, la expresión “**cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales**”, que como vimos difiere de la utilizada en el Convenio Chile-Canadá, debe interpretarse en un sentido amplio. Incluye, por ejemplo, cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o costa afuera.

Sin embargo, el Modelo no menciona la prospección o exploración de dichos recursos, por lo que los comentarios previenen que cuando las rentas generadas por esas actividades tengan la consideración de utilidades empresariales, la cuestión de determinar si dichas actividades se realizan mediante un EP se regirá por las reglas generales del párrafo 1. No obstante ello, dado que en el seno de la OECD no ha sido posible llegar a un acuerdo sobre la atribución del derecho a gravar y la calificación de las rentas procedentes de las actividades de prospección o exploración, los comentarios al Modelo señalan que los Estados contratantes pueden acordar disposiciones especiales, como ha sido el caso del Convenio Chile-Canadá.

5.- COMENTARIOS SOBRE EL PÁRRAFO 3º, DEL CONVENIO CHILE-CANADÁ.

El párrafo citado dispone:

“3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses;
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas están conectadas entre sí.”

A diferencia de lo anterior, el párrafo 3, del artículo 5, del Modelo de la OECD, establece: “3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.”

Como previenen los comentarios al Modelo, La frase “**obras o proyectos de construcción o de instalación**” no comprende solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos.

Por otra parte, los mismos comentarios señalan que la expresión “**proyecto de instalación**” no se limita a un proyecto de construcción, sino que también incluye la instalación de equipos nuevos, como por ejemplo una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre.

A juicio de la OECD, el criterio de los 12 meses debe aplicarse separadamente a cada obra o proyecto. Para estos efectos, no se debe computar el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquellos que son materia de evaluación.

Un aspecto interesante, dice relación con que de acuerdo a los comentarios al Modelo, cada obra de construcción debe considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Esto se explica porque en la práctica se detectó que algunas empresas fraccionaban los respectivos contratos para evitar que se configurara un EP.

No cabe duda que existen importantes diferencias entre los respectivos párrafos del Convenio Chile-Canadá y del Modelo de la OCDE, lo que se traduce en que el primero tiene sobre este punto un concepto más amplio y, por lo tanto, atribuye mayores potestades tributarias al Estado contratante donde la empresa desarrolla sus actividades a través del EP.

A nuestro juicio, la necesidad de este párrafo, tanto en el Convenio Chile-Canadá como en el Modelo, se explica, respecto de las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, por el hecho de que se trata en esencia de actividades que tendrán una duración limitada, por lo que desde el punto de vista del concepto general de EP, podrían eventualmente considerarse como meramente temporales de acuerdo a su naturaleza. Esto se demuestra por la necesidad de recurrir a una medida temporal de carácter objetivo (6 o 12 meses según el caso), para entender que se ha configurado el requisito de permanencia que determina la existencia de un EP. Sin embargo, creemos que se justifica la configuración de un EP en estos casos como consecuencia de la intensidad del vínculo entre las actividades de la empresa y el Estado donde se desarrollan.

Demás está decir que el Modelo de la OECD no se ha referido en este párrafo a la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consulto-rías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses, como si lo hace el Convenio Chile-Canadá, aplicándose para el cómputo del plazo una norma de control que evita el fraccionamiento de las actividades entre empresas relacionadas en los términos de artículo 9 del Convenio.

6.- EXCLUSIONES DEL CONCEPTO DE EP.

En el párrafo 4, del Convenio Chile-Canadá, se establece que no obstante lo dispuesto en el mismo artículo 5, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- “a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa.”

Se trata de ciertas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general de EP contenida en el párrafo 1, es decir, aún cuando la actividad respectiva se desarrolle mediante un lugar fijo de negocios, por expresa disposición del Convenio, no se configura un EP. Lo anterior se explica, tal como señalan los comentarios al Modelo de la OECD, porque tales actividades tienen como elemento distintivo su **“carácter preparatorio o auxiliar”**.

Sin embargo, nuevamente se aprecian importantes diferencias entre el Modelo citado y el Convenio Chile-Canadá, dado que este último no atribuye el carácter de excepción general del concepto de EP, el hecho de que las actividades sean calificadas como auxiliares o preparatorias, es decir, sólo excluye del concepto a determinadas actividades de este tipo, específicamente tratadas en el Convenio. Nuevamente, esto demuestra que el Convenio Chile-Canadá tiene un concepto más amplio de EP que el Modelo de la OECD.

Las letras e) y f), del párrafo 4, del artículo 5, del Modelo, establecen que un lugar fijo de negocios por medio del cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar, o una combinación de ellas, no constituye un EP, lo que hace innecesario elaborar una lista exhaustiva de excepciones, dado que se alza como una excepción general al concepto del párrafo 1. La referencia a la exclusión del concepto de EP en el caso de una combinación de actividades, no ha sido recogida en el Convenio Chile-Canadá.

A nuestro juicio, resulta justificado que las rentas provenientes de actividades meramente preparatorias o auxiliares que una empresa de un Estado realiza en otro, no se graven con impuestos por este último. De acuerdo a los comentarios al Modelo, el criterio decisivo para establecer si una actividad tiene o no carácter preparatorio o auxiliar, consiste en determinar si las actividades que el lugar fijo de negocios realiza para la empresa (si realiza esas actividades para terceros habría EP) constituyen en sí mismas **“una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa”**. Sin embargo, dadas las dificultades prácticas que pueden presentarse para determinar si las actividades tienen o no dichos caracteres, la solución utilizada en el Convenio Chile-Canadá resulta adecuada en cuanto señala expresa y nominativamente qué actividades no constituirán EP, las que, por otra parte, corresponden a las usualmente consideradas como de carácter auxiliar o preparatorio.

Cabe destacar en este punto el caso contemplado en la letra d) de las exclusiones, la que de acuerdo a los comentarios al Modelo tiene por objeto excluir del concepto de EP a las oficinas de un periódico situadas en otro Estado cuya finalidad es simplemente obtener información para la casa central. Esto no es otra cosa que extender a esta forma particular de actividad el concepto de “**mera compra**” que se incluye en la misma letra para las mercaderías.

Otro aspecto relevante consiste en que si de acuerdo al párrafo comentado no se ha configurado un EP, los comentarios al Modelo señalan que la misma excepción será aplicable a la enajenación de la propiedadmobiliaria que forme parte de los activos del lugar de negocios cuando finalicen las actividades de la empresa en dicho lugar.

Por otro lado, los comentarios al Modelo sostienen que un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades que califican para esta excepción y para otras que no, debe ser considerado como un único EP y, en consecuencia, someterse a imposición respecto de ambos tipos de actividad.

7.- AGENTES DEPENDIENTES.

El párrafo 5, del artículo 5, del Convenio Chile-Canadá, establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del mismo, cuando una persona actúa por cuenta de una empresa y ostenta y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, este no fuere considerado como un EP de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

De acuerdo a los comentarios al Modelo, este párrafo, idéntico al contenido en el Modelo, se explica porque generalmente se ha aceptado que una empresa tiene un EP en un Estado si hay una persona en el que actúa para ella en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado en el sentido de los párrafos 1 y 2 del mismo artículo 5. Tales personas, denominadas “**agentes dependientes**”, son aquellas que, empleadas o no, no sean agentes independientes en los términos del párrafo 6, del artículo 5, del Modelo (párrafo 7 en el caso del Convenio Chile-Canadá). Además, tales personas pueden ser jurídicas o naturales y no es necesario que sean residentes ni posean un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa.

Este párrafo se basa en el supuesto de que las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un EP de aquel por cuya cuenta actúan, dado que en tal caso la persona tiene potestad suficiente para vincular a la empresa a las actividades empresariales desarrolladas en el otro Estado.

Siguiendo los comentarios al Modelo, la frase “**poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa**” no limita la aplicación del párrafo a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa, sino que también a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la misma. La potestad para suscribir contratos debe comprender aquellos que se refieren a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa.

Los mismos comentarios señalan que debe tratarse de poderes ejercidos “**habitualmente**” en el otro Estado, circunstancia que se determina caso a caso de acuerdo a la situación comercial real de que se trate.

Esta habitualidad proviene del principio de que si las actividades de la empresa en el otro Estado tienen un carácter meramente transitorio, no puede entenderse que den lugar a la existencia de un EP. Es precisamente esta permanencia la que justifica en buena medida la regla sustentada por el Modelo de la OECD de que el Estado donde se encuentra situado el EP puede gravar las rentas que le sean atribuibles.

Siguiendo lo dicho para el caso de las actividades calificadas como preparatorias o auxiliares, cuando el agente dependiente lleva a cabo este tipo de actividades, tampoco podría considerarse que constituya un EP de la empresa.

Finalmente, cabe destacar que este criterio del “**agente dependiente**” tiene la característica de ser meramente complementario del concepto general de EP, de manera tal, que aunque no se cumplan los elementos recién analizados, podría existir un EP de acuerdo a las reglas generales establecidas en los párrafos 1 y 2 del artículo 5.

8.-CASO ESPECIAL DE LAS COMPAÑÍAS DE SEGUROS EN EL CONVENIO CHILE-CANADÁ.

En el párrafo 6, del artículo 5, del citado Convenio, se establece lo siguiente:

“6. Sin embargo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7”.

Si bien el Modelo de la OECD no contempla en su artículo 5 un párrafo como el citado precedentemente, señalan sus comentarios que conforme a la definición de EP, una compañía de seguros de un Estado puede someterse a imposición en el otro Estado por sus operaciones de seguros si tiene un lugar fijo de negocios en el sentido del párrafo 1 del mismo artículo o si realiza sus actividades mediante un agente dependiente, de acuerdo al párrafo 5. Sin embargo, dado que las agencias de compañías de seguros extranjeras no siempre responden a uno u otro de estos dos supuestos, puede ocurrir que realicen actividades a gran escala en un Estado sin que se sometan a imposición por las utilidades generadas por tales actividades.

Para evitar esa situación, varios convenios suscritos por países miembros de la OECD contienen una disposición conforme a la cual se considera que las compañías de seguros de un Estado tienen un EP en el otro si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente establecido allí –distinto de un agente que ya tenga la condición de establecimiento permanente en virtud del apartado 5– o aseguran riesgos situados en ese territorio por medio de él.

Aunque la redacción del Convenio Chile-Canadá no resulta exactamente idéntica al tenor del comentario citado, parece ser que este párrafo 6 da cuenta precisamente de la situación recién descrita.

9.- AGENTE INDEPENDIENTE.

El párrafo 7, del artículo 5, del Convenio Chile-Canadá dispone:

“7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando ese representante realice sus actividades total o casi totalmente en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.”

Por su parte, el Modelo de la OECD contiene un párrafo similar, pero bajo el número 6. Sobre esta materia, los comentarios señalan que una empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad.

Esto se explica porque resulta evidente que dicho agente no puede constituir un EP de la empresa por la cual actúa, dado que es por sí mismo una empresa distinta. No obstante lo cual, el Modelo incluye de todos modos precisiones al respecto, ello para favorecer una clara aplicación de este criterio.

Precisando los elementos que dan cuenta de la existencia de un agente independiente, los comentarios al Modelo han señalado que deben reunirse las siguientes características o requisitos:

- a) El agente debe ser independiente de la empresa, jurídica y económicamente. Como criterios para evaluar la existencia de esta independencia, la OECD propone, por ejemplo, determinar si el agente está o no sometido a instrucciones detalladas o a un control global de la empresa por la cual actúa. De ser así, entiende que no podría predicarse tal independencia del referido agente, por lo que puede llegar a constituir un EP. Otro elemento de juicio importante, se refiere a quién soportará los riesgos de la actividad de negocios, siendo lo usual que en el marco de la independencia señalada, sea la empresa y no el agente quien los soporte efectivamente;
- b) El agente debe actuar en el ejercicio normal de su actividad como comisionista, agente, etc., cuando lo hace por cuenta de la empresa.

Finalmente, cabe destacar que el Modelo de la OECD, a pesar de que se refiere a la situación en sus comentarios, no incluye en el texto del párrafo 6, de su artículo 5, la frase: “No obstante, cuando ese representante realice sus actividades total o casi totalmente en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.” Con ello, el Convenio Chile-Canadá ha elevado a la categoría de texto expreso del Convenio uno de los criterios interpretativos que la OECD propone en su modelo para evaluar la independencia del agente.

10.- RELACIÓN ENTRE FILIALES O SUBSIDIARIAS Y EPs.

El párrafo 8, del artículo 5, del Convenio Chile-Canadá, idéntico al párrafo 7, del Modelo de la OCDE, dispone que:

“8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.

Los comentarios al Modelo reconocen que la existencia de una subsidiaria en un tercer Estado, no la convierte automáticamente en EP de la matriz, lo que se deriva del principio internacional bastante extendido según el cual, para fines tributarios, las filiales o subsidiarias constituyen entidades jurídicas independientes de la respectiva matriz. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la matriz, a juicio de la OECD, no basta para considerarla como un EP de aquella.

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

11.- CONCLUSIONES.

Resulta claro de lo expuesto que si bien existe cierto consenso respecto de lo que debe entenderse por EP tanto a nivel de las legislaciones domésticas de los estados como de los convenios para evitar la doble tributación internacional, no es menos cierto que no hay acuerdo sobre la extensión final que se dará a dicho concepto, es decir, sobre el límite de las actividades de una empresa que podrán producir la configuración de un EP en otro Estado.

De lo analizado se desprende también que, a lo menos en el Convenio Chile-Canadá, no obstante las evidentes similitudes con el concepto de EP consagrado en el Modelo de la OECD, se contiene un concepto más amplio del mismo, ya sea derechamente por su extensión a situaciones que de acuerdo al Modelo no permiten configurarlo, o por la limitación de las exclusiones en el caso de las actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar.

Tanto las legislaciones internas de los estados, como los convenios internacionales sobre la materia, y muy especialmente su aplicación práctica tanto a nivel judicial como administrativo, permiten concluir que no existe uniformidad sobre el citado concepto de EP, lo que agrega gran valor a los esfuerzos de los organismos internacionales sobre la materia. En este sentido, cobra especial relevancia el valor que los comentarios al Modelo de la OECD puedan tener para los efectos de aplicar el concepto a situaciones prácticas que, cuando resultan especialmente dudosas o importantes, suelen incluirse expresamente en las disposiciones del respectivo convenio.

Como hemos tenido oportunidad de analizar, sin perjuicio de que tanto el Modelo de la OECD como el Convenio Chile-Canadá parten el tratamiento del tema con un concepto general de EP, lo cierto es que dicho concepto debe ser complementado con lo dispuesto en el resto de los párrafos del respectivo artículo 5, los que de un modo u otro, pueden tener el efecto de ampliar o restringir el concepto general citado precedentemente.

En cuanto al concepto general de EP, la interpretación de la OECD ha sido amplia. Por ello, cualquier "**lugar**" físico puede ser un "**lugar de los negocios**". El "**establecimiento**" de la empresa en ese lugar, tampoco requiere necesariamente la presencia de personal de aquella para efectos de constituir un EP, aunque eso sea lo habitual. En cuanto a las "**actividades**" que la empresa desarrolla en ese lugar fijo de negocios que se encuentra a su disposición, entendemos que deben ser las propias de la empresa, es decir, las que constituyen el objeto de sus actividades, independientemente de si consisten en sus actividades principales u otras meramente accesorias o de carácter preparatorio. No nos parece que sea indispensable que necesariamente tales actividades generen directamente rentas para la empresa, como por ejemplo, que se trate de actividades relativas a la venta de bienes o prestación de servicios de la empresa.

Relevante resulta a nuestro juicio la idea de que el lugar fijo de negocios, para que constituya EP, debe estar a "**disposición de la empresa**", lo que no significa que aquella sea propietaria del mismo ni tenga al efecto algún título jurídico particular que la habilite para desarrollar tales actividades en él, aún cuando esto sea también lo normal. En definitiva, se trata más bien de una situación de hecho que se utiliza como indicaria de la intensidad del vínculo entre las actividades de la empresa y el Estado en el que las desarrolla para los fines de atribuir a este último la potestad de aplicar impuestos a las rentas que de ellas provengan.

Dado que el lugar de negocios debe ser "**fijo**", es indispensable establecer un vínculo geográfico entre él y un Estado determinado. Sobre este punto, tradicionalmente se han planteado dudas respecto de ciertas actividades realizadas a través de determinados "**lugares**" de naturaleza móvil, como por ejemplo, barcos, trenes, aeronaves u otros vehículos de transporte terrestre, los que no permanecen necesariamente en un determinado lugar físico. En este caso, como parece evidente, no siempre resulta fácil probar la ubicación efectiva del lugar de negocios y, consecuentemente, determinar la existencia de un EP.

Pero eso no es todo. No sólo resulta indispensable el hecho de que exista una coherencia geográfica, sino que además, debe existir una coherencia comercial, es decir, las actividades de la empresa deben llevarse a cabo en ese lugar. Sobre esta materia, cabe señalar que los comentarios al Modelo de OECD, exigen que se den ambos elementos (coherencia geográfica y comercial), para que se entienda configurado un EP.

En cuanto al elemento permanencia, resulta claro que ello no implica que las actividades de la empresa se lleven a cabo de manera perpetua o indefinida en el lugar de negocios.

Ahora bien, si una determinada actividad fue planificada por la empresa como meramente temporal o transitoria, pero en los hechos se extiende más allá del plan original, puede llegar a constituir un EP, calificación que debería cubrir incluso las actividades llevadas a cabo durante el tiempo definido inicialmente y que luego, en la práctica, se ha extendido. Por el contrario, si el plan de negocios de la empresa daba cuenta del desarrollo de actividades de modo permanente o indefinido, pero en los hechos ha llegado a realizarlas sólo temporalmente, entendemos que no se cumple con el elemento “**permanencia**” comentado. Lo que se opine en uno u otro sentido, dependerá del valor que se dé al ánimo o intención de la empresa que ejecuta las actividades.

Respecto de las interrupciones meramente temporales de las actividades de la empresa, ellas no permiten descartar la configuración del EP. La temporalidad de estas interrupciones no siempre será fácil de acreditar. Sobre el plazo de 6 meses que establece el Convenio Chile-Canadá y que, como vimos, difiere del propuesto en el modelo de la OECD para determinar la existencia de un EP en ciertos casos (12 meses), no resulta clara su justificación, aunque se debe reconocer que corresponde a la práctica habitual de muchos estados. Debemos recordar aquí que tales plazos resultan ser una cuantificación objetiva de la permanencia como elemento, respecto de ciertas actividades que suelen, por su naturaleza, no extenderse más allá de cierto período. En otras palabras, habiendo un lugar fijo de negocios en los términos del concepto general, con la debida coherencia geográfica y comercial, se ha estimado necesario fijar parámetros objetivos que permitan valorar la intensidad del vínculo entre las actividades de la empresa y el Estado en que se desarrollan.

12.- BIBLIOGRAFÍA.

1. Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, July 2008.

Convenio entre la República de Chile y Canadá para Evitar la Doble Tributación Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio (www.sii.cl)