



Análisis del impacto de la Acción Siete del Plan de Acción BEPS de la OCDE en el concepto de Establecimiento Permanente en la Legislación Peruana

Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por:

Eryka Norma Armas López
Isela Elena Martínez Inche
Jenny Peña Castillo

Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

Lima, 23 de Marzo 2018

Esta tesis

**ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA ACCIÓN SIETE DEL PLAN DE ACCIÓN
BEPS DE LA OCDE EN EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN PERUANA**

ha sido aprobada.

.....
PAULO CÉSAR COMITRE BERRY
JURADO

.....
JUAN PABLO PORTO URRUTIA
JURADO

.....
ERIK LIND COSULICH DE PECINE
ASESOR

Universidad ESAN
2018

A Dios, a la Virgen y a mi mamá Graciela,
por su amor y constante ayuda. Son los grandes pilares de mi Vida.
Jenny Peña Castillo

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL.....	IV
CAPITULO I. INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO II. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y LA ACCIÓN 7 DEL PROYECTO BEPS.....	9
2.1. Antecedentes del Plan de Acción BEPS de la OCDE.....	9
2.2. El Plan de Acción BEPS de la OCDE.....	12
2.3. La problemática advertida por la OCDE en su Plan de Acción BEPS.	17
2.4. La Acción Siete del Plan de Acción BEPS: La propuesta de impedir la Elusión artificial del Estatuto de Establecimiento Permanente	22
2.4.1. <i>Manipulación de los contratos de comisión y estrategias similares: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente.....</i>	25
2.4.2. <i>Acogerse a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente.....</i>	34
2.4.3. <i>División de contratos: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente.</i>	41
2.5. Grado de Vinculación del Perú con la OCDE.....	45
CAPITULO III. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	48
3.1. El Establecimiento permanente en el Derecho Internacional Tributario.....	48
3.1.1. <i>Evolución del Concepto de Establecimiento Permanente.....</i>	48
3.1.2. <i>Regulación del Establecimiento Permanente.....</i>	51
3.1.2.1. <i>Establecimiento Permanente según la Organización de las Naciones Unidas (ONU).....</i>	51
3.1.2.2. <i>Establecimiento Permanente según la OCDE.....</i>	52
3.1.2.3. <i>Diferencias entre los modelos de convenio de la OCDE y la ONU.....</i>	55
3.1.2.4. <i>Establecimiento Permanente en los Estados Unidos.....</i>	56
3.2. Establecimiento Permanente en la Legislación tributaria peruana.....	58
3.2.1. <i>La Regulación del Establecimiento Permanente en Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.....</i>	58
3.2.2. <i>La Regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú.....</i>	63
3.2.2.1. <i>La regulación del Establecimiento Permanente en el modelo de CDI de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en el modelo de CDI de las Naciones Unidas (ONU).....</i>	64

3.2.2.2. <i>La regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición Suscritos por Perú</i>	82
3.2.2.3. <i>La decisión 578 de la Comunidad Andina</i>	92
3.2.3. La Regulación interna del Establecimiento Permanente vs la Regulación del <i>Establecimiento</i> Permanente en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú.....	95
3.2.4. Precisiones efectuadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto del concepto de Establecimiento Permanente.	96

CAPITULO IV. IMPACTO DE LA ACCION 7 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA.....109

4.1. Del Impacto de la Acción del Plan BEPS en el concepto de EP contenido en nuestra legislación interna del Perú – Nuestra propuesta.....	109
4.2. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: La cláusula antielusiva general	115

CAPITULO V. CONCLUSIONES..... 120

CAPITULO VI. RECOMENDACIONES..... 122

ANEXOS.....125

1: EL PLAN DE ACCIÓN BEPS	125
2: PROPUESTA DE BORRADOR PARA DEBATE.....	126
3: CUADRO COMPARATIVO DE LA REGULACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR EL PERÚ	127

BIBLIOGRAFÍA 128

LISTA DE TABLAS

3.1. Cuadro comparativo entre el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU.....	64
3.2. Cuadro de los instrumentos legales y sus fechas de aprobación, vigencia y aplicación de los países con quien Perú tiene firmado CDI.....	80

JENNY PEÑA CASTILLO

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo con mención en Derecho Tributario Empresarial en la Universidad ESAN. Abogada de la PUCP. Experiencia como asesora en tema legal-tributario, resolutora en Procedimiento Coactivo y asesora externa de diversas empresas. Conocimiento del idioma Inglés y Portugués. Dominio de herramientas de computación. Aspiración en formar una empresa dedicada al rubro legal tributario.

FORMACIÓN

2015-2017 **Escuela de Administración de Negocios para graduados-ESAN.**

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo con mención en Tributación Empresarial.

2001-2008 **Pontificia Universidad Católica del Perú-PUCP**

Abogada

EXPERIENCIA

Feb. 2011-Nov. 2013 y Sep. 2014-Feb. 2017 **REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL**, en el Área Tributaria.

Cargo: Asesora Tributaria.

- Asesoría tributaria por teléfono (Call Center).
- Asesoría tributaria personalizada con los clientes.
- Redacción de Artículos para la revista.
- Absolución de consultas vía intranet.
- Dictado de Seminarios en Temas Tributarios y derecho administrativo.
- Dictado de Seminario en temas de contrataciones con el Estado.

Nov. 2013-May. 2014 **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS-MEF**, Dirección General de Política e Ingresos Públicos (DGPIP)

Cargo: Especialista Tributario en Fiscalidad Internacional

- Redacción de informes técnicos para el área.
- Trabajo de investigación en temas de tributación internacional.

Sep. 2010-Ene. 2011. **ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE**, en el Área Tributaria.

Cargo: Asesora Tributaria.

- Asesoría tributaria por teléfono (Call Center).
- Redacción de Artículos para la revista.
- Absolución de consultas vía intranet.
- Absolución de consultas personalizadas.

Ago. 2009-Sep. 2010. **MUNICIPALIDAD DE JESÚS MARIA**, en la Subgerencia de Recaudación y Ejecutoría Coactiva.

Cargo: Resolutora Coactiva.

- Resolución de escritos tributarios, trabar Medidas Cautelares de embargo, inscripción de inmueble y vehicular.
- Seguimiento de los Procesos de Revisión Judicial.
- Asesora legal absolviendo consultas en materia de derecho administrativo relacionadas con contratación pública.
- Desarrollo del Plan Operativo Institucional (POI) de la Subgerencia de Recaudación y Ejecutoría Coactiva.
- Atención de consultas al contribuyente.

Oct. 2008-Jn. 2009. **MUNICIPALIDAD DE SANTIAGO DE SURCO**, en la Subgerencia de Ejecutoría Coactiva.

Cargo: Resolutora Coactiva.

- Reforzando mis conocimientos de Tributación Municipal, realicé levantamientos de medidas cautelares, archivamiento de expedientes y suspensión del Procedimiento Coactivo.
- Atención de consultas al contribuyente.

Cargo: Sectorista.

- Manejo de una Cartera de Contribuyentes, trabar medidas cautelares de embargo, inscripción de inmueble y vehicular.
- Recuperación de Deuda Coactiva.
- Atención de consultas al contribuyente.

SEMINARIOS

Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario-PSE (2014-PUCP)

Programa de Especialización para Ejecutivos-PEE Derecho Tributación Empresarial (2013-ESAN)

ISELA ELENA MARTÍNEZ INCHE

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo, con mención en Tributación, con 8 años de experiencia en materia tributaria, específicamente en la resolución de reclamaciones fiscales. Conocimiento del idioma Inglés. Dominio de herramientas de computación. Con experiencia en cargos de alta responsabilidad. Aspiración a formar un emprendimiento empresarial.

FORMACIÓN

2015-2017 **Escuela de Administración de Negocios para graduados-ESAN.**
Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo con mención en Tributación Empresarial.

2016 **Universidad Inca Garcilaso de la Vega**
Abogada en Derecho y Ciencias Políticas

EXPERIENCIA

Junio de 2017 a la fecha SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA–SUNAT Supervisora en la División de Reclamaciones I de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales
Responsable de la supervisión de un equipo de trabajo conformado por abogados y contadores responsables de resolver los recursos de reclamación interpuestos por principales contribuyentes nacionales (empresas del directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales – IPCN, que agrupa a las empresas del país), contra las resoluciones de determinación y de multa emitidas por las áreas de fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN).

Noviembre de 2015 a Junio de 2017 SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT Auditora Resolutora en la División de Reclamaciones I de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales - IPCN

Auditora resolutora cargo de resolver los recursos de reclamación presentados por las empresas del directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN), respecto de los reparos formulados por las áreas de fiscalización, especialmente los vinculados a los sectores minería, energía, hidrocarburos, retail, telecomunicaciones, entre otros.

Noviembre de 2011 a Noviembre de 2015 SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT Auditora Resolutora en la División de Reclamaciones I de la Intendencia Regional Lima

Auditora resolutora cargo de resolver los recursos de reclamación presentados por las empresas del directorio de la Intendencia Regional Lima, respecto de los reparos formulados las áreas de fiscalización de la Intendencia Lima.

SEMINARIOS

Diploma de Especialización en Finanzas y Derecho Europeo (2017-ESAN)

Curso de Administración Tributaria y Aduanera (2013-2014-SUNAT)

ERYKA NORMA ARMAS LÓPEZ

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN, Abogada de la Universidad San Martín de Porres. Experiencia en la gestión de concesiones para la prestación de servicios públicos y en Derecho Administrativo. Conocimientos de inglés y dominio de las herramientas computacionales para el Derecho.

FORMACIÓN

2015 - 2017 **Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo – ESAN**
Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo

2005 - 2010 **Universidad de San Martín De Porres**
Abogada

EXPERIENCIA

2010 - 2018 MINISTERIO DE TRANSPORTES Y COMUNICACIONES – VICEMINISTERIO DE COMUNICACIONES Entidad estatal encargada de emitir títulos habilitantes para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones en todo el país

Ago. 2016 - Abr. 2018

Coordinadora de Servicios Públicos de Telecomunicaciones. Responsable de la gestión de los títulos habilitantes para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones. Coordinación encargada de la emisión de concesiones y permisos para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de las relaciones del Ministerio y de las empresas operadoras del sector telecomunicaciones en el Perú.

- Supervisión en la evaluación legal de los contratos de concesiones para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones.
- Revisión de proyectos de informes sobre Derecho de las Telecomunicaciones y Administrativo (otorgamiento de concesiones, renovaciones, permisos, resoluciones y extinciones de contrato).
- Análisis y revisión de los proyectos de recursos administrativos.
- Revisión de los proyectos de Resoluciones Ministeriales, Vice Ministeriales y Directorales.
- Análisis y revisión de informes sobre normas legales relacionadas al sector.
- Participante como miembro de comisiones, comités y equipos de trabajo sobre el sector de telecomunicaciones.

Ene. 2015 – Ago. 2016

Abogada. Encargada de la evaluación legal de expedientes administrativos del sector telecomunicaciones, a fin de otorgar las concesiones y permisos respectivos, así como evaluar la vigencia de los mismos, proponiendo la resolución o extinción de los contratos, de ser el caso. También análisis de los recursos administrativos presentados, así como la resolución de los mismos.

Dic. 2014 – Ene. 2010

Asistente Legal. Apoyo legal en la evaluación de expedientes administrativos a cargo de la Dirección General de Concesiones en Comunicaciones.

SEMINARIOS

Diplomado en Derecho Administrativo (2013- ESAN)

Seminario de la Ley Generales de Sociedades: Evolución, Actualidad y Reformas (2012 - Revista IUS ET PRAXIS)

Diplomado – Taller de Alta Especialización Jurídica en Derecho Minero (2012- EGACAL)

Promoviendo el Aprendizaje de la Responsabilidad Social Empresarial en la Ciencia Jurídica (2011- Centro de Estudios en Responsabilidad Social Empresarial de la Universidad De San Martín De Porres)

RESUMEN EJECUTIVO

La globalización es un fenómeno que ha permitido entre otros, el libre movimiento de capitales y trabajo, la eliminación progresiva de las barreras al comercio, el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones, el traslado de las instalaciones de fabricación desde ubicaciones de alto coste a otras de menor coste; lo que ha tenido un impacto importante en la manera en que se desarrollan las actividades transfronterizas.

En ese contexto y con el afán de obtener mayores utilidades netas, las empresas multinacionales, buscan reducir su carga impositiva; a tal efecto, vienen utilizando estructuras corporativas que les permitan el traslado de sus ingresos desde las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, llevándolos a tributar a jurisdicciones de baja o nula imposición.

Prácticas como la antes mencionada, han generado la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo que perjudica la integridad de los sistemas tributarios del mundo.

En respuesta, a la problemática antes descrita, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), manifestó al mundo su preocupación a través del Proyecto BEPS¹, documento que nace por impulso de las principales economías del mundo y que tiene por objeto brindar coherencia, transparencia y sustancia al sistema fiscal internacional a fin de eliminar los defectos y desajustes normativos que permiten a las empresas multinacionales estructurar estrategias de planificación fiscal agresiva. Así, luego del cumplimiento estricto de un cronograma de entregables, discusiones públicas y borradores, el 5 de octubre de 2015 se hicieron públicos los reportes finales sobre las recomendaciones de la OCDE para contrarrestar tal problemática. Tales recomendaciones se encuentran recogidas en el Plan de Acción BEPS, el mismo que consta de quince (15) acciones.

¹ BEPS (*Base erosion and profit shifting*), hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

Como parte de esas acciones, el Proyecto BEPS ha recogido en su Acción Siete el objetivo de impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente.

Desde hace varios años, Perú ha expresado su interés de formar parte de dicha organización. Así, el 8 de diciembre del 2014, el Presidente Ollanta Humala firmó los acuerdos de implementación del “Programa País”, en la ciudad de Veracruz-México, ello con la finalidad de lograr su inserción a la OCDE.

Atendiendo al contexto antes citado, el presente trabajo de investigación expone el posible impacto de las recomendaciones dadas por la OCDE mediante la Acción Siete del Plan BEPS, en el concepto de Establecimiento Permanente en el Perú.

De esta manera, en el Capítulo I se analiza la propuesta general planteada por la OCDE mediante su Proyecto BEPS; así como la propuesta contenida en la Acción Siete del Plan BEPS. Como parte de dicho análisis se detallan casos internacionales que representan supuestos de elusión que sirvieron como fuente de motivación a la OCDE para las recomendaciones contenidas en la citada Acción Siete.

En el Capítulo II se analizan los alcances de la figura del Establecimiento Permanente recogida en nuestra legislación, a efectos de verificar si aquella resulta suficiente para hacer frente a la actual problemática de elusión mediante el uso figura del Establecimiento Permanente, conforme a lo advertido por la OCDE mediante la Acción Siete del Plan BEPS.

Finalmente, en el Capítulo III se expone la problemática de la actual regulación de Establecimiento Permanente en el Perú, el desfaz que existe respecto de la problemática advertida por la OCDE, y a partir de ello, se propone recomendaciones para superar la referida problemática.

Para cumplir con nuestro objetivo, desarrollamos la figura del Establecimiento Permanente desde el punto de vista de la doctrina, la tributación internacional, la OCDE y la legislación nacional. Asimismo, comparamos la definición de Establecimiento Permanente según la OCDE y aquella contenida en nuestra Ley del Impuesto a la Renta

y determinamos puntos comunes en la definición de Establecimiento Permanente según la OCDE y la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú.

Para desarrollar la presente tesis se ha utilizado la investigación, revisando diferentes fuentes bibliográficas, blogs, páginas de internet, artículos etc. Se logró identificar los principales problemas y vacíos normativos en la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, centrándonos en el uso de la figura del Establecimiento Permanente en la prestación de servicios y proponemos posibles soluciones a los vacíos identificados.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un foro único donde las Administraciones Tributarias trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización². En aras de este fin la OCDE ha desarrollado un plan de acción denominado *Action Plan of Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS, por sus siglas en inglés)³.

Este documento tiene como principal interés atacar la erosión de la base imponible, es decir, evitar que compañías multinacionales disminuyan su presencia fiscal en el país donde generan sus ingresos con el fin de eludir impuestos, práctica que en la actualidad genera perjuicios importantes para el país de la fuente.

Para lograr ello, el Plan de Acción BEPS propone quince acciones concretas que buscan, sin orden particular: abordar los retos fiscales de la economía digital, neutralizar los efectos que tienen mecanismos híbridos como los Convenios para evitar la Doble Imposición, reforzar la normativa sobre las compañías extranjeras controladas, imponer límites a la deducción de intereses y otros pagos de carácter financiero, combatir las prácticas tributarias perniciosas procurando una mayor transparencia fiscal, prevenir la elusión artificial del Establecimiento Permanente, impedir la utilización abusiva de los convenios tributarios, desarrollar normas de precios de transferencia especiales para los trasposos de bienes intangibles, establecer metodologías especiales para la recopilación de bases de datos, exigir a los contribuyentes que revelen sus métodos de planificación fiscal cuando estos sean agresivos y finalmente, procurar hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; todo lo anterior, a través de un instrumento multilateral efectivo que será emitido por la misma OCDE y al cual se suscribirán los países que busquen homologar y aplicar las acciones recién descritas.

Por su parte, Perú aspira a ser miembro pleno de la OCDE en el año 2021. Hacia dicho objetivo apunta su política de estado y una prueba de ello es que en el reciente pedido de facultades legislativas por parte del Ejecutivo al Congreso se incluyó

² En la versión abreviada del Modelo del Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Julio 2010.

³ Las siglas en el idioma inglés son OECD y señalan a la Organization for Economic Cooperation and Development.

expresamente la posibilidad de adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre intercambio de información, tributación internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria.

Las quince acciones del Plan de Acción BEPS no sólo ayudará a los gobiernos a contrarrestar la evasión fiscal, sino, además, significará la reforma en fiscalidad internacional más importante de las últimas décadas, puesto que los países que decidan implementarlas deberán -en su gran mayoría- realizar importantes modificaciones dentro de sus cuerpos legales y normativos internos.

Determinación del Problema

En el contexto antes citado, la interrogante que surge es si la implementación de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS: “Prevenir la elusión artificial del status de Establecimiento Permanente”, a través de la cual se pretende redefinir el concepto de Establecimiento Permanente, tendrá una importante incidencia en lo que hoy se conoce y configura como tal dentro de legislación tributaria de Perú.

Formulación del Problema

¿La actual regulación de figura de Establecimiento Permanente contenida en la normatividad interna de Perú debe y se encuentra acorde con la propuesta planteada por la OCDE a través de su Acción 7?

Objetivos de la investigación

Para dar respuesta a la investigación se formula los siguientes objetivos, que han sido catalogados en generales y específicos:

a. Objetivos generales

- Determinar el impacto de la Acción Siete del Plan BEPS de la OCDE en el concepto de Establecimiento Permanente en el Perú.

- Establecer los alcances de la figura del Establecimiento Permanente recogida en nuestra legislación y verificar si aquella se condice con los lineamientos dados por la OCDE mediante la Acción Siete del Plan BEPS.

- Destacar los principales problemas existentes atendiendo a la legislación vigente en nuestro país, y determinar si éstos encuentran solución con los lineamientos de la OCDE, o si por el contrario, existen problemas que evidencian vacíos legislativos

b. Objetivos específicos

- Desarrollar la figura del Establecimiento Permanente desde el punto de vista de la doctrina, la tributación internacional, la OCDE y la legislación nacional.

- Comparar la definición de Establecimiento Permanente según la OCDE y aquella contenida en nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

- Determinar puntos comunes en la definición de Establecimiento Permanente según la OCDE y la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú.

- Identificar los principales problemas y vacíos normativos en la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú.

- Proponer posibles soluciones a los vacíos identificados.

Justificación y contribución

La principal contribución del presente trabajo de tesis será la de servir como pauta a las corporaciones que en el desarrollo de sus actividades empresariales tienden a realizar operaciones valiéndose del planeamiento tributario internacional, pues la incorporación de las nuevas reglas de juego que traerá la incorporación del Plan BEPS en sus operaciones, específicamente en lo referido a la configuración de un Establecimiento Permanente creará para aquellos nuevos escenarios que quizá antes no se encontraban sujetos a tributación, y que le acarrearán mayores cargas tributarias. Un estudio del nuevo panorama con las reglas BEPS, puede ayudarlos a visualizar mejor el panorama y en base a ello definir cuáles serán las operaciones que en definitiva llevarán a cabo y por las cuales tendrán que aceptar una carga tributaria.

Del mismo modo, este tema resultará de interés para la Administración Tributaria, el Ministerio de Economía y Finanzas y entidades vinculadas, pues les servirá como pauta para adaptar la legislación actual, y modificar en específico, el concepto de establecimiento permanente recogido en la Ley del Impuesto a la Renta, permitiéndoles conocer con mayor profundidad los principios y la lógica del Plan BEPS de la OCDE, de modo que no dejen las puertas abiertas a figuras elusivas que se quieren evitar.

Descripción de la metodología

La metodología a utilizar será inductiva y comparativa, la que nos permitirá realizar un análisis legislativo y jurisprudencial del tema materia de estudio. La información fue recopilada, seleccionada, categorizada y analizada para incorporarla al documento final.

CAPÍTULO II. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y LA ACCIÓN 7 DEL PROYECTO BEPS

2.1. Antecedentes del Plan de Acción BEPS de la OCDE

El Fondo Monetario Internacional (FMI), define a la Globalización como *“Una interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada de generalizada tecnología”*⁴.

En efecto, la globalización es un fenómeno que ha impulsado el comercio y ha aumentado la inversión extranjera directa en muchos países, y que ha dado como resultado un cambio en el paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen varias actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes.

En este contexto actual, los empresarios nacionales y multinacionales, antes de hacer efectivas sus inversiones, realizan un estudio de mercado a fin de tener claro cuál es y será el panorama económico en un determinado momento y espacio, para poder proyectar si sus inversiones tendrán réditos en el transcurso del tiempo, y si los van, puedan estimar su cuantía.

En el caso de las empresas multinacionales, el referido estudio de mercado se realiza en al menos dos o tres países y engloba todos los ámbitos: económico, político y social. Así, los empresarios multinacionales evalúan entre otros, el marco legal y financiero, a efectos de proyectar dónde será más alto su rédito, siendo que a tal efecto,

⁴ <http://www.finanzas.com/concepto-de-globalizacion>.

uno de los aspectos a los que se presta mucha atención es a la reducción de costos y gastos financieros y tributarios.

No obstante, en los últimos años las medidas adoptadas en dichas empresas se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas (OCDE, 2014).

Todos estas situaciones ha hecho que las empresas en general, en algunos casos, desarrollan diversas estrategias, unas más complejas o elaboradas que otras; pero orientadas a generar mayores réditos, procurando definir estrategias impositivas que permitan un ahorro fiscal, valiéndose para ello de diversos artificios, deslocalización de inversiones, utilización de paraísos fiscales, encubrimiento de información a nivel contable en las auditorías, uso y abuso de los tratados para evitar la doble imposición tributaria, entre otros hechos (OCDE, 2014).

Estas son algunas de las situaciones que pretenden de manera artificiosa irrespetar la potestad tributaria de los países en el mundo, esa facultad del estado de crear tributos y exigir su cumplimiento a los sujetos que se encuentran en su jurisdicción tributaria. Es justamente esta atribución la que le permite establecer los vínculos de conexión que considere conveniente para conectar la descripción normativa del hecho imponible y los sujetos incididos, pues solo así puede exigir el pago del impuesto.

Otra situación que puede suceder es la interacción de normas tributarias internas, cuando un sujeto residente en un país (país de residencia) realiza alguna actividad en otro país (país de la fuente). En ese caso, la interacción de estas normas podría causar fricciones y lagunas que son aprovechadas por los inversionistas para realizar actos artificiosos perjudicando la economía de los países y enriqueciéndose de manera inadecuada (OCDE, 2014). A raíz de ello, las normas internacionales han pretendido resolver estas fricciones.

Tal como señala el Plan de Acción BEPS de la OCDE, desde por lo menos la década de 1920, se ha reconocido que la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede producir superposiciones en el ejercicio del derecho impositivo que pueden producir doble imposición. Los países vienen trabajando desde hace mucho tiempo, y están firmemente comprometidos, para la eliminación de la doble imposición, de suerte que se minimicen los perjuicios al comercio y las dificultades al crecimiento económico sostenido, afirmando a la vez su derecho soberano a establecer sus propias normas impositivas. Incluso, hay lagunas y fricciones entre los distintos sistemas impositivos nacionales que no se tuvieron en cuenta a la hora de diseñar las normas actuales y que no se resuelven en los tratados bilaterales de doble imposición. La economía global requiere que los países colaboren en temas de imposición para poder proteger su soberanía impositiva. Es en base a todo este contexto que, nace la preocupación de la OCDE respecto a la erosión de la base imponible.

Recordando la evolución de la OCDE, sus inicios se remontan a 1948, con la creación de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), cuyo objetivo de dirigir el Plan Marshall financiado por Estados Unidos. Ya que al hacer que los gobiernos reconozcan la interdependencia de sus economías, se preparó el terreno para una nueva era de cooperación que habría de cambiar la faz de Europa. Los integrantes de la organización fueron los dieciocho países europeos beneficiados por el Plan Marshall.

Una vez logrados los objetivos propuestos por el Plan Marshall, en 1960, los dieciocho países integrantes de la OECE y los financistas del mismo Plan (Estados Unidos y Canadá) firmaron la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo”.

Mediante este tratado se acordó que la OECE se reconstituyera en una nueva organización: la OCDE. Fue el 30 de septiembre de 1961 que nació oficialmente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Posteriormente, otros países se unieron, empezando con Japón en 1964⁵.

⁵ <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>.

Su fundación se realizó con solo veinte países, en su mayoría europeos y solo dos del continente americano como son Canadá y Estados Unidos. Posteriormente con los años se han unido más países, sumando actualmente 35 países miembros, dentro de los que destacan solo dos latinoamericanos como son México y Chile. En proceso de adhesión se encuentra Colombia y Costa Rica. Como socio Clave se encuentra Brasil y como colaborador se encuentra Perú con el Programa País⁶.

2.2. El Plan de Acción BEPS de la OCDE

Desde sus albores hasta hoy la OCDE es un organismo internacional que se creó con un objetivo claro y específico de “promover políticas públicas”⁷, las cuales han de tender a mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Como la misión de la OCDE es promover políticas que busquen mejorar el bienestar económico y social de todas las personas alrededor del mundo, los ministerios de hacienda del G20⁸ le pidió que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo. Así, se creó el denominado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS, por sus siglas en inglés). Actualmente se denomina Plan de Acción BEPS.

Como señala PEDROSA, desde antes del Proyecto BEPS ya existían informes publicados respecto del tema de la erosión de bases imponibles. Desde su formación en los años 60 la OCDE ya venía elaborando un gran número de informes que en cierto modo ya trataban temas que posteriormente han sido tenidos en cuenta en el Proyecto BEPS (Pedrosa, 2015).

El Informe de 1999 denominado “The application of the OECD Model tax Convention to Partnerships”, pone de manifiesto el interés de eliminar la doble imposición y la doble no imposición. Lo mismo hicieron los informes posteriores, publicados desde el año 2008 en adelante, como el llamado “*Aggressive Tax Planning*”

⁶ <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

⁷ <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaoocde.htm>.

⁸ El G-20 es un foro de 19 países (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino, Rusia, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica, Turquía) más la Unión Europea. España es invitado permanente.

Steering Group”, “*Study into the tax role intermediaries*” (2008), “*Building transparent tax compliance by Banks*” (2009), “*Engaging with high net worth individual son tax compliance*” (2009), “*Addressing tax risk bank losses*” (2010) (Pedrosa, 2015).

Desde el año 2008, en su primera cumbre en Washington, el Grupo G-20 ha apoyado las iniciativas de la OCDE y el Plan de Acción BEPS. Y en el año 2011 en la Cumbre de Cannes se puso de manifiesto que el intercambio de información fiscal de manera comprensiva y conjunta era necesario. Por ello, se cuenta con el Informe “*Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*” el cual es el punto de partida para empezar a pensar en mecanismos e instrumentos para acabar con la planificación fiscal agresiva.

En el año 2012, se publicó el informe “*Hybrid mismatch arrangements. Tax Plicy and Compliance issues*”, que parece ser el precedente de la acción 12 del Plan de Acción BEPS, ya que hace referencia a instrumentos y entidades híbridas que causan ciertos problemas tributarios en dos o más jurisdicciones.

En este periodo también la Unión Europea principalmente por medio de su Consejo Europeo participó activamente en la publicación de recomendaciones y comunicaciones dirigidas a los Estados miembros con objetivos similares. Luchar contra la evasión y elusión fiscal, eliminar las planificaciones fiscales agresivas y mejorar el intercambio de información entre los Estados miembros eran alguno de sus objetivos. Entre sus documentos más relevantes se distinguen: “*Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva*” (2012) y “*El plan de acción para fortalecer el fraude fiscal y la evasión fiscal*” (2012).

Posteriormente, la OCDE introdujo en 2013 de manera definitiva el actual Plan de Acción BEPS por medio del informe “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” (Pedrosa, 2015).

El Plan de Acción BEPS se encuentra compuesto por un total de 15 acciones perfectamente delimitadas y definidas, las cuales en conjunto tienen como fin prevenir

la erosión de las bases imponibles y evitar deslocalización de los beneficios hacia territorios de baja o nula imposición. Las 15 acciones son las siguientes:

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC⁹

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Específicamente, este Plan de acción debería proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que ordenen la potestad impositiva con las actividades económicas. Tal y como se requería en el informe *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013), este Plan de acción (i) identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones e (iii) identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.

Ahora bien, como indica WILSON LOAIZA (2016), las 15 acciones se categorizan en tres grandes áreas:

⁹ Centre Français D' exploitation

- **Sustancia:** Consiste en asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén alineados con la creación de valor.
- **Coherencia en el sistema tributario internacional:** Radica en eliminar los hoyos negros y las diferencias importantes entre los sistemas tributarios.
- **Conducir con transparencia:** Significa proveer a las administraciones fiscales con importante información adicional.

Por otro lado, se encuentra la economía digital (1) y el instrumento multilateral (15) como pilares esenciales en el desarrollo de las acciones.

Cada una de sus 15 acciones tiene establecido una fecha límite para elaborar su informe final en el que se delimita su campo de actuación, así como sus objetivos y propuestas. Además, antes de redactar el informe final publican un borrador para que la audiencia interesada haga los comentarios y observaciones que consideren. Se basa en un proceso eficiente y se espera que los resultados tengan un gran impacto en las economías domésticas, estando a la vez en consonancia con las políticas fiscales y expectativas de los Estados. El proyecto también tiene en consideración las economías que no pertenecen a la OCDE y a las economías en desarrollo.

Aunque cada una de las acciones tenga sus propios propósitos, objetivos, fecha límite y hasta metodología diferente, muchas de ellas se han de observar desde una perspectiva global o común. Finalmente, el punto de unión de casi todas ellas es la acción 15, se refiere a un convenio multilateral bajo el cual trata de proponer una serie de recomendaciones a los Estados miembros de la OCDE y no miembros a fin de que implementen medidas colectivas y multilaterales con el objetivo de alcanzar cierta armonización y coordinación entre los sistemas tributarios y evitar medidas unilaterales (Pedrosa, 2015).

En el presente trabajo se va avocar específicamente de la Acción 7 de este Plan, cuyo objetivo es actualizar el concepto de Establecimiento Permanente (EP) regulado en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El estudio completo de la figura de EP se desarrollará en el Capítulo II del presente trabajo, no obstante, resulta importante anotar en este punto que de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 del MC OCDE establece una definición general de lo que es un EP, señalando que califica como EP aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

Al respecto, GARCÍA MULLÍN señala que “*Un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad*” (García, 1980: 68).

Asimismo, MAURICIO RENGIFO señala que puede entenderse al Establecimiento Permanente como un lugar fijo de negocios, sin personería jurídica, que desde el punto de vista fiscal será el sujeto pasivo de la obligación tributaria y podrá asumir una cualesquiera de las formas de prolongación y descentralización de las empresas como, por ejemplo, identificarse con sucursales, sedes de dirección, oficinas o fábricas” (Rengifo, <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/3628683.pdf>).

Por su parte, CÁCERES y GUTIERREZ indican que pretender definir el concepto, se puede decir que un Establecimiento Permanente es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. En definitiva, se trata de un criterio para determinar qué Estado tiene potestad para gravar los beneficios obtenidos por las empresas que tienen actividades en ambos países. (Cáceres y Gutiérrez, http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1684_03_CT32_GC-GG.pdf).

En efecto, el EP es un concepto meramente económico y no jurídico; es decir, se utiliza para la imposición de impuesto a la renta en una determinada jurisdicción, pero no califica como una sociedad comercial.

Al respecto, ROSEMBUJ precisa que el establecimiento permanente es un caso fronterizo ya que, careciendo de personalidad jurídica y siendo su autonomía (jurídica) resultado de una ficción legal, es considerado como sujeto de derecho a fines fiscales

como si tuviera una cuasi personalidad fiscal en defecto de poseer una personalidad jurídica (Rosembuj, 2003: 23 y 24).

Asimismo, el Colegio de Contadores Públicos de México, señala que un Establecimiento Permanente es, en principio, una ficción fiscal que carece de personalidad jurídica propia, toda vez que no se trata de una sociedad debidamente incorporada para efectos legales en un país, sino una figura que adquiere una serie de obligaciones para efectos fiscales, tanto de fondo en materia tributaria como de forma para dar cumplimiento a las obligaciones formales establecidas, en este caso, por la legislación mexicana.

2.3. La problemática advertida por la OCDE en su Plan de Acción BEPS

Existen muchos mecanismos lícitos para obtener un ahorro tributario. Así, las actividades de economía de opción donde se obtienen rentas que califican como “Beneficios Empresariales” o “Business Profits”, las cuales tienen como consecuencia un ahorro tributario lícito, al evitar la tributación en el país de la fuente por el uso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición vigentes en el Perú que privilegian el criterio de residencia, ya que los destinatarios de la no gravabilidad en el país de la fuente, son los contribuyentes residentes en el otro país contratante (país de residencia). Es decir, es una economía de opción y no implique simulación. Sin embargo, existen mecanismos ilícitos que podrían utilizarse generando un problema de elusión o fraude a la Ley, los mismos que la OCDE pretende atacar mediante su Plan de Acción BEPS.

De acuerdo a lo señalado por la OCDE, el dinamismo y cada vez mayor complejidad de las formas de traslado de beneficios, así como un entorno económico cada vez más virtual y digital, han logrado en la última década los más altos niveles históricos de erosión en las bases imponibles de los Estados. En efecto, aunque medir la pérdida recaudatoria provocada por el fenómeno BEPS (Base Erosion and Profit Shifting o Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios) es un reto, debido a la complejidad y las limitaciones de información, la OCDE estimó en 2014 que anualmente hay una pérdida de entre el 4% y el 10% de la recaudación mundial por impuestos a la renta empresarial, es decir, entre 100 y 240 mil millones de Dólares

Americanos cada año y siendo los países en desarrollo los que más financian su presupuesto público con impuestos directos, se estima que el impacto en éstos es aún mayor al promedio (OECD, 2015).

Otro problema que ocurre en las relaciones comerciales es la aparición de mecanismos de elusión o fraude a la ley. Se tocará a modo de referencia y de manera general, a fin de evidenciar la actual problemática que pretende abordar la OCDE; pues no es objetivo del presente estudio abordar el tema con profundidad.

Uno de los referidos mecanismos es el fenómeno de *Treaty Shopping*, que según YAEL “consiste en el empleo de un CDI que prevé la reducción de la carga fiscal en los Estados contratantes- por parte de un sujeto residente de un tercer Estado que no es parte en dicho convenio, quien no tiene derecho a invocarlo ni valerse de él, a fin de obtener los beneficios fiscales que derivan de sus disposiciones, mediante la interposición de sociedades en uno de los Estados contratantes”.¹⁰

Otro de los mecanismos muy usados por las empresas multinacionales es el traslado de beneficios o Profit Shifiting, la cual es una de las formas de elusión fiscal internacional que ha liderado durante décadas las prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de las compañías multinacionales.

Al respecto, RAMOS ÁNGELES, precisa que:

“Este fenómeno consiste en la recolocación o migración artificiosa de las utilidades generadas por una empresa en una jurisdicción fiscal, hacia otra con un tratamiento tributario más favorable. La traslación de beneficios, practicada principalmente por empresas multinacionales, genera una pérdida de recaudación en los Estados que se conoce como erosión de la base imponible”. (Ramos, 2015).

¹⁰ Información disponible en http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1683_02_CT32_CYO.pdf.

No menos importante se encuentra el otro problema que se pretende solucionar con el Proyecto BEPS, que es la doble desimposición que resulta de las interacciones entre dos o más países y que los Convenios de Doble Imposición no logran solucionar. La implicación de terceros países en el marco bilateral formado por socios vinculados por un tratado supone una tensión para las normas existentes, en particular cuando se hace utilizando sociedades instrumentales que tienen poco o ningún fundamento económico en términos de bienes inmuebles, bienes tangibles y empleados afectos a la actividad.

Resulta además importante mencionar que la Acción 1 del Plan BEPS, tiene como objetivo solucionar los inconvenientes que se presentan por el uso de la tecnología digital. En esta Acción se desarrollan opciones para cubrir los retos tributarios más amplios de la economía digital.

En la Acción 2 del Plan BEPS, se hace referencia a pretender neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos¹¹, otro problema que se produce en el quehacer económico de las empresas.

El enfoque del trabajo de la OCDE en esta área se enmarca en aquellos mecanismos que permiten la aplicación de múltiples deducciones en diferentes países, para un único gasto; deducciones en un país sin la correspondiente inclusión de ingresos en otro país; o la generación de múltiples créditos/descuentos por impuestos pagados en el exterior por una única suma de impuestos pagados. El Informe de la Acción 2 recomienda un sistema de “linking rules” o normas de interrelación, que relacione el tratamiento tributario de un pago por parte de una entidad o mecanismo híbrido en una jurisdicción, con el tratamiento tributario de ese pago recibe en la jurisdicción de la contraparte. El sistema propuesto de normas legales nacionales interconectadas, generalmente conllevaría el rechazo de deducciones en el país de la fuente del pago como la respuesta primaria a mecanismos híbridos; y con la negación de exenciones por parte del país beneficiario del pago, como la respuesta secundaria, en situaciones en las que el país de la fuente no rechace la deducción generada en un instrumento híbrido.

¹¹ Se habla de híbrido cuando se está ante un instrumento, operación, o entidad que se consideraran de manera diferente desde la óptica de varias jurisdicciones, lo cual puede generar tratamientos disímiles.

Otra cuestión problemática que se produce es el riesgo que un contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una Compañía Foránea Controlada (CFC)¹². Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Ello, se encuentra desarrollado en la Acción 3 del Proyecto BEPS, el informe de la OCDE formula recomendaciones en una serie de bloques que contribuirán a diseñar normas más efectivas en esta materia, reconociendo, al mismo tiempo, la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

La delimitación del concepto de Establecimiento Permanente es otro problema que se presenta muy frecuentemente y sobre el cual en adelante se va a enfocar el presente trabajo. Al respecto, cabe precisar que los convenios fiscales prevén que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho estado al que se le puedan atribuir beneficios. Por lo tanto, la definición de este concepto resulta crucial al momento de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal estado. El informe final de la acción 7 del Proyecto BEPS, efectúa cambios a este concepto los cuales, hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo, el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

Como se aprecia, todas las situaciones antes descritas han sido aprovechadas por las empresas multinacionales, pues les ha servido para minimizar su carga tributaria. Entre los afectados por esta situación se encuentran:

¹² Empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz

- Los gobiernos que se ven perjudicados. Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socavan la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. La asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.

- Los contribuyentes que se ven perjudicados a título individual. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.

- Las empresas que se ven perjudicadas. Por un lado, puede que las multinacionales tengan que hacer frente a un riesgo importante para su reputación si su tipo impositivo efectivo se considera demasiado bajo. Al mismo tiempo, cada empresa puede evaluar dichos riesgos de manera diferente y si no se aprovechan las oportunidades legales para reducir la carga tributaria de una empresa ésta puede encontrarse en situación de desventaja competitiva. Del mismo modo, las empresas que solo operan en mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios¹³.

¹³ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE.

2.4. La Acción Siete del Plan de Acción BEPS: La propuesta de impedir la Elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente

Según el texto oficial de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS de la OCDE, la citada acción tiene como objetivo impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio.

Como se aprecia, el objetivo de la citada Acción 7 es modificar la definición de EP recogida en el artículo 5° del MC OCDE, a efectos de impedir entre otras cosas, que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del *Modelo de Convenio de la OCDE*. Es de anotar que el artículo 5° del MC OCDE señala lo siguiente:

ARTÍCULO 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - 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 de extracción de recursos naturales.
3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, 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 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.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga 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 establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. 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.

7. 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 establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Como se señala, el Establecimiento Permanente tiene por objeto establecer el derecho de un Estado a gravar determinadas rentas empresariales obtenidas en ese Estado por un no residente. En ese sentido, resulta fundamental delimitar el concepto Establecimiento Permanente; ya que a la hora de establecer el sistema de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales entre dos Estados que hayan suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), una renta empresarial obtenida por un no residente solo será gravada en Perú si existe un Establecimiento Permanente situado en Perú al que atribuir esta renta, de lo contrario, esta renta empresarial no será gravada en Perú.

Es decir, los CDI establecen que los beneficios empresariales de empresas no domiciliada son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un Establecimiento Permanente, ubicado en el país de la fuente, al que resulten imputables dichos beneficios.

Es por ello que, la OCDE subraya la necesidad de actualizar la definición de Establecimiento Permanente regulado en el artículo 5 del MC OCDE de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de Establecimiento Permanente en vigor, representadas, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por *comisionistas* y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país.

Sobre este punto, SERRANO ANTÓN indica acertadamente que:

En muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre establecimientos permanentes (EP) en caso de agentes permite que ciertos

contratos para la venta de bienes de propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imponibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local. En ciertos casos, esto ha llevado a las empresas a sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por “mecanismos de comisión”, que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se lleven a cabo, sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepcional (Serrano, 2014: 66).

Ahora bien, de acuerdo con el informe final del Plan BEPS de la OCDE, la Acción 7 se centra básicamente en 3 aspectos, los mismos que se explican a continuación:

2.4.1. Manipulación de los contratos de comisión y estrategias similares: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente

Un contrato de comisión puede definirse como un medio a través del cual un sujeto vende productos tangibles en un Estado en nombre propio, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos.

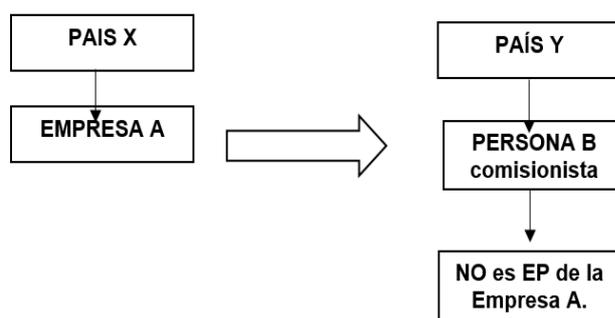
Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un EP propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas.

Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (comisión).

El apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE considera que existe un agente dependiente, generador de un EP, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa, y tenga y ejerza de forma habitual en el Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. En ese sentido, lo que hace una empresa extranjera es recurrir a un contrato de comisión evitando la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de *comisionista* no son vinculantes para la empresa extranjera.

A efectos de graficar lo antes lo indicado se plantea el siguiente ejemplo: Una empresa A residente en un país X mantiene una relación comercial con la persona B residente en el país Y, la cual actúa como agente independiente en dicho país, es un comisionista. Esta persona B por cada \$ 1,000 de venta cobra una comisión de \$ 20. En ese sentido, como la persona B no califica como EP, según el concepto, entonces en el país Y sólo se tributa por la comisión de \$ 20, mas no sobre los \$ 1,000.

Como parte del ejemplo, se podría señalar que si en el país Y, su tasa impositiva del impuesto a la renta es 30%. La persona B sólo tributaría en el país Y un impuesto a la renta de 30% ($\$ 20$) = \$ 6.



En ese sentido, si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones

contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado.

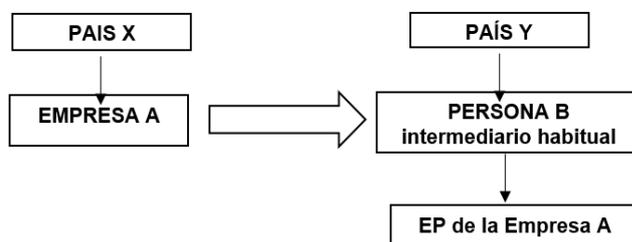
Por lo tanto, los *contratos de comisión* han suscitado una enorme preocupación por parte de las administraciones tributarias de numerosos países, tal y como se infiere de algunos casos inherentes a dichos contratos, objeto de litigios y controversias en países de la OCDE. En la mayoría de los casos debatidos en las cortes, se desestimaron los argumentos esgrimidos por las administraciones tributarias afectadas.

Estrategias análogas que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE hacen referencia a circunstancias en las que los contratos negociados fundamentalmente en un Estado concreto no se concluyen formalmente en dicho Estado sino que se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como «agente independiente», al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE aun cuando exista una estrecha relación con la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

El resumen de los informes finales del proyecto de la OCDE señala como una posible solución, que cuando un intermediario actúe de manera *habitual* celebrando contratos que al final obligan a la empresa extranjera, se debe considerar que sí existe presencia física en el País donde actúa; a menos que realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. Siendo que en ese caso, este intermediario calificaría como EP y; por lo tanto, no le aplicaría las excepciones previstas en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE.

Así, en el ejemplo propuesto, en los párrafos anteriores, si la empresa A residente en un país X mantiene una relación comercial con la persona B residente en el país Y como un intermediario que actúa de manera habitual en dicho país, la persona B calificaría como EP; y por lo tanto, tributaria en el país Y (país de la fuente) como tal. En ese sentido, esta persona B tributaría sobre los \$ 1,000 de venta y como en el país Y

su tasa impositiva del impuesto a la renta es 30%, el pago del impuesto sería de 30% (\$ 1,000)=\$ 300.



Como se aprecia, la Acción 7 propone una nueva redacción de los apartados 5 (agente dependiente) y 6 (agente independiente) del artículo 5° del MC OCDE y de sus Comentarios, que amplía sustancialmente los supuestos en los que el intermediario puede dar lugar a un EP; lo cual ayudará a evitar la erosión de la base imponible del impuesto a la renta. Así, en el ejemplo propuesto, la persona B tributaría \$ 300 como EP en el país Y, y no \$ 6 como comisionista.

En consecuencia, la nueva redacción del artículo 5 del MC OCDE, recogida en el Informe de la Acción 7 del Plan BEPS (El informe), considera que existe un EP, bajo la modalidad de agente dependiente, cuando:

- Una persona ejerce actividades por cuenta de una empresa,
- Habitualmente concluye contratos o habitualmente desarrolla el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y
- Estos contratos son en nombre de la empresa o para la transmisión de la titularidad, o para garantizar el derecho de uso de bienes de la empresa o bien, para la prestación de servicios por esa empresa.

Con base en dicha definición, el Informe introduce una serie de modificaciones a los Comentarios al MC OCDE, entre las que destacan las siguientes:

- Se establece que la expresión "habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos" cubre las actividades que una persona realiza en un Estado con la finalidad de celebrar habitualmente contratos a ejecutar por la

empresa extranjera. Esto es, afectaría por ejemplo a aquella persona que ofrece y recibe (no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas al almacén desde donde la empresa extranjera entrega los bienes y aprueba rutinariamente las ventas.

- Se extiende el concepto de EP a los supuestos de representación directa e indirecta, incluyendo las situaciones en las que un intermediario celebra habitualmente contratos que generan obligaciones que ha de cumplir una empresa extranjera en lugar de la persona contractualmente obligada. Se trata de los contratos concluidos por un agente o empleado de una empresa y de los contratos de comisionista que no vinculan legalmente al cliente con la empresa, porque se considera que en estos casos existe un nexo suficiente para tributar en el otro país en el que reside el intermediario.
- Se entiende que una persona realiza actividades por cuenta de la empresa cuando implica a la empresa en las actividades empresariales desarrolladas en el otro Estado, ya sea un agente, un socio, director o empleado, que actúa por cuenta de un mandante, sociedad o empleador, respectivamente.
- La celebración de los contratos puede llevarse a cabo sin una participación activa en la negociación de sus términos. Asimismo, pueden darse situaciones en las que un contrato se considere celebrado en un Estado, a pesar de haber sido firmado fuera del mismo. Además, si una persona negocia en un Estado todos los elementos de un contrato que vincula a una empresa, se entiende que se ha concluido en dicho Estado.
- Es condición esencial para que exista un agente dependiente que las partes de los contratos relativas a la transferencia del dominio o la concesión del uso, o la prestación de servicios, sean ejecutadas por la propia empresa y por la persona que actúa por cuenta de la empresa. Por tanto, no será aplicable cuando la persona que celebra el contrato en su propio nombre obtiene los bienes y servicios de otras empresas. Este sería el caso de la empresa que actúa como distribuidor de productos en un mercado y vende a clientes los productos que previamente ha comprado a

otra empresa (aunque esté relacionada), porque los bienes vendidos pertenecen al distribuidor que obtendría una ganancia por la venta de los productos y no una remuneración o comisión por su intermediación. Por este motivo, el distribuidor de bajo riesgo quedaría excluido del concepto de EP.

Con respecto al Agente independiente regulado en el apartado 6 del artículo 5 del MC OCDE, se puede señalar que el Informe restringe el concepto de agente independiente, modificando casi en su integridad el párrafo 6 del artículo 5 del MC OCDE.

Señala que no se considerará que el agente es independiente si actúa, exclusivamente o casi exclusivamente, por cuenta de una o más empresas estrechamente relacionadas.

Un agente independiente es aquella persona que es jurídica y económicamente independiente, actúa en el ejercicio normal de su actividad y dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si actúa sometido a instrucciones detalladas, o asumiendo el riesgo empresa ya no sería independiente.

El concepto de empresas estrechamente relacionadas (diferente al de empresas asociadas contemplado en el artículo 9 del MC OCDE), incluye: a) una empresa cuando tiene el control sobre la otra o ambas están bajo control de las mismas personas o empresas, y b), en todo caso, i) si una posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico de la otra (o de los derechos de voto y del valor de las acciones o participación en beneficios en caso de sociedades) o ii) si la otra posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico en la persona y la empresa.

El agente independiente ha de actuar en el ejercicio de una actividad económica por lo que quedarían excluidas las personas físicas que actúen por cuenta de su empleador. Se considera que el agente actúa "exclusivamente o casi exclusivamente" por cuenta de empresas estrechamente relacionadas cuando las actuaciones por cuenta de empresas con las que no esté estrechamente relacionado no representen una parte

significativa de los negocios del agente y, en todo caso, cuando sean inferiores al 10% de la cifra de negocios del intermediario.

Por otro lado, para que exista independencia es necesario que las actividades empresariales que realiza la persona no estén sometidas a instrucciones detalladas o a un control global. Además, es importante conocer si el riesgo empresarial lo soporta la persona o la empresa a la que representa. El agente independiente es responsable de los resultados de su trabajo y no se halla sometido a instrucciones precisas en cuanto a la marcha de sus negocios.

En ese sentido, se considera acertada la modificación que propone la Acción 7 del Plan BEPS respecto del concepto de EP. Siendo relevante también modificar nuestra normativa interna tome en cuenta estas recomendaciones.

A efectos de ejemplificar la importancia de tal modificación, se considera pertinente citar los siguientes casos:

Caso Zimmer SAS - Consejo de Estado Francés, Sentencia de fecha 31 de marzo de 2010

Este es el caso de una empresa comisionista francesa que vendía productos en Francia bajo un acuerdo comercial mediante el cual vendía a nombre propio, pero por cuenta y riesgo de su matriz Zimmer LTD residente en Reino Unido.

A los clientes franceses no se les revelaba que Zimmer LTD era la principal y antes de la suscripción del contrato, Zimmer SAS únicamente era la distribuidora francesa de los productos vendidos por Zimmer LTD.

Respecto a dicha estructura, la Administración Tributaria Francesa, consideró que Zimmer LTD tenía un EP en Francia y que pese a que actuaba como comisionista, Zimmer SAS era un agente dependiente con poder que vinculaba a su matriz de Reino Unido, respecto a las transacciones comerciales relativas a las actividades propias de la

última. Por lo tanto, se consideró que Zimmer LTD estaba sujeta a tributación en Francia.

El Tribunal de Apelación, inicialmente, reconoció la existencia de EP, debido al carácter dependiente de la comisionista y que actúa bajo las instrucciones y el control de la entidad residente en Reino Unido.

Posteriormente, el Consejo de Estado rectificó dicha decisión, al considerar que la operatividad de tales empresas fundada en un contrato de comisionista estándar bajo la ley francesa impedía absolutamente la figura del EP. Dicha sentencia se ciñó a un análisis legal-literal estricto de la norma bilateral aplicable y hace descansar su interpretación exclusivamente en el Código de Comercio francés; desconociendo y haciendo caso omiso a lo señalado por la doctrina elaborada por la OCDE posterior a la firma del Convenio aplicable (1968), adoptando una interpretación “antidínámica” de dicha doctrina.

Como se aprecia, ante la falta de una regulación expresa, el Tribunal excluyó radicalmente la figura del “comisionista” del concepto de EP por el hecho formal/contractual de que tal comisionista actuaba “en nombre propio”, descartando la posibilidad de que la realidad operativa, funcional y económica demuestren lo contrario.

Caso Rolls Royce PLC

Rolls Royce PLC es una empresa constituida en el Reino Unido que provee motores, partes y repuestos para sus clientes en la India. En la India tiene establecida una subsidiaria denominada RR India Limited, que se dedicaba a publicitar y promover los productos de Rolls Royce PLC.

Al respecto, la autoridad fiscal de la India opinó que Rolls Royce PLC tenía un EP en la India a través de las oficinas de su subsidiaria RR Indica Limited, señalando básicamente que, las instalaciones de RR India Limited eran en su mayoría ocupadas por Rolls Royce PLC para su negocio de venta de repuestos. Los empleados de Rolls Royce PLC usaban las instalaciones de RR India Limited con frecuencia. Las

actividades que realizaba Rolls Royce PLC en el local de RR India Limited eran muy importantes para el negocio. Por lo tanto, concluyó que RR India Limited era la “cara del negocio” de Rolls Royce PLC.

Caso Roche -Tribunal Supremo español - Sentencia 1626/2008 del 12 de enero de 2012

En España se encontraba Roche (Roche España) la cual ejercía actividades empresariales en dicho país y se encontraba sometida a las instrucciones de su casa matriz ubicada en Suiza (Roche Suiza). Roche Suiza imponía el precio de los productos, de acuerdo con los valores de mercado. Roche España producía, elaboraba y comercializaba los productos en España en nombre de Roche Suiza.

Al respecto, el Tribunal determinó que Roche España constituía un agente dependiente de Roche Suiza en virtud de que ésta última producía, elaboraba y comercializaba en España a través de Roche España, los bienes que la misma se encargaba de comercializar asumiendo para ello el riesgo de la operación.

Asimismo, se rechazó la tesis de que la actividad que realizaba Roche Suiza a través de Roche España fuera de carácter auxiliar y/o preparatorio y se determinó que la actividad realizada por Roche España de producción y promoción la efectuaba en calidad de agente dependiente.

La sentencia dictó que Roche Suiza contaba con un establecimiento permanente en España.

Esta lógica es la que precisamente la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE recomienda para la modificación del Artículo 5º del MC OCDE; esto es, se debe considerar que existe un EP, bajo la modalidad de agente dependiente, cuando:

- Una persona ejerce actividades por cuenta de una empresa,

- Habitualmente concluye contratos o habitualmente desarrolla el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y
- Estos contratos son en nombre de la empresa o para la transmisión de la titularidad, o para garantizar el derecho de uso de bienes de la empresa o bien, para la prestación de servicios por esa empresa.

2.4.2. Acogerse a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente

Cuando se introducen originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, se consideró que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter *preparatorio o auxiliar*.

No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial. En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares, pueden haberse convertido en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. En efecto, el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales señala que para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se ha modificado el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar¹⁴.

Se cita algunos ejemplos mencionados en los comentarios:

- Cuando una empresa preste asistencia en la ejecución de contratos de patente o know how, un lugar fijo de negocios no podrá ser auxiliar ni preparatorio.

¹⁴ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015. Pág. 29.

- Cuando una empresa tenga como función la gestión de la empresa o parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar, pues las actividades ejecutivas exceden esa consideración. La función de dirección es parte esencial y no auxiliar de una empresa.

Por lo expuesto, se puede señalar que la problemática de la Acción BEPS radica en el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios la cual se deriva de lo que se conoce como fragmentación de actividades. Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5° del MC OCDE.

Según la propuesta de borrador de la OCDE¹⁵, algunos aspectos del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, conforme al cual se considera que no existe un EP cuando un lugar de negocios sirve exclusivamente a la realización de las actividades enumeradas en ese párrafo, son motivo de preocupación en relación con el fenómeno BEPS.

Un problema que se visualiza es el hecho de que algunos incisos del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE no se refieren expresamente a actividades preparatorias o auxiliares; por lo tanto, no parece adecuarse a lo que aquellos consideran el propósito inicial de ese párrafo; es decir, abarcar únicamente las actividades preparatorias o auxiliares.

Por ello, uno de los objetivos esenciales tratado en el Informe de la Acción 7 es el de completar el concepto de actividad auxiliar y preparatoria. Se incide en que las actividades antes consideradas como preparatorias o auxiliares, pueden desempeñar funciones esenciales en el proceso de comercialización de ciertas empresas. Por este

¹⁵ PROPUESTA DE BORRADOR DE LA OCDE para debate de la ACCIÓN 7: IMPEDIR LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (EP) DE FECHA 31 OCTUBRE DE 2014 – 9 DE ENERO DE 2015

motivo el Informe ha actualizado el significado de auxiliar o preparatorio modificando el tenor literal del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, de forma que los supuestos recogidos en dicho apartado se consideran como una suerte de ejemplos que podrían tener la consideración de auxiliar y preparatorio siempre que, de facto, tengan tal carácter. Es decir, que si en un supuesto concreto de los recogidos en el apartado 4 la actividad desarrollada no tiene la condición de auxiliar y/o preparatoria, se puede generar un EP como consecuencia de la realización de la citada actividad. En ese sentido, se considera que la Administración Tributaria debe reservarse la facultad de interpretar cuándo una actividad tiene el carácter de auxiliar o preparatorio de la principal en cada caso, y dejarle la probanza al contribuyente.

En base a ello, se cree que lo más resaltante de los Comentarios del MC OCDE son las siguientes disposiciones:

- El carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en el lugar fijo ha de ser analizado teniendo en cuenta otras actividades que constituyen funciones complementarias y que son parte de la operación cohesionada de un negocio.
- Se define cuándo una actividad tiene carácter auxiliar y cuándo es preparatoria, con el objetivo de que únicamente gocen de la exención de generar un EP las funciones de apoyo y no esenciales de la sociedad no residente.
- Para determinar si las actividades desarrolladas en instalaciones utilizadas para almacenar tienen carácter auxiliar o preparatorio es necesario tener en cuenta los distintos factores que influyen en el conjunto de la actividad económica de la empresa.
- Respecto al mantenimiento de un depósito de bienes, lo relevante es si la empresa tiene autorización para acceder ilimitadamente a una parte separada del depósito con el objeto de inspeccionar y gestionar los bienes almacenados.
- La tenencia de mercancías por una empresa para ser transformadas por otra empresa, por cuenta de la primera podría dar lugar a un EP si la empresa propietaria

de las mercancías tuviese acceso ilimitado a las instalaciones del fabricante para la inspección y mantenimiento de los bienes almacenados.

- En el caso de las instalaciones utilizadas únicamente con el objeto de comprar bienes para la empresa, no se aplicaría la excepción cuando el conjunto de la actividad empresarial consiste en la venta de dichos bienes y cuando la compra es una de las funciones principales de la empresa.
- En cuanto a la actividad consistente en la recogida de información será necesario determinar si ésta va más allá del límite de lo preparatorio o auxiliar.

En todo caso, es importante tener en cuenta que las excepciones a las que se refieren los apartados a) a d) del párrafo 4, son meramente ejemplos de actividades que a menudo tienen un carácter preparatorio o auxiliar, pero no son en sí mismas actividades auxiliares o preparatorias. Por ejemplo, en el literal a) se refiere a la entrega de bienes (por ejemplo, repuestos). Sin embargo, si en el lugar en el que se entregan los bienes también tienen un taller para instalarlos. Eso ya excede la entrega y es EP.

Las actividades auxiliares deben ser realizadas para la empresa que va a formar el EP. Un lugar fijo de negocios que preste servicios a otras empresas, por ejemplo, aquellas que formen parte del mismo grupo no se encuentra dentro de actividades preparatorias o auxiliares y por tanto califica como EP.

Es por ello que en la Opción E de la Propuesta de Borrador para debate de la Acción 7 (en adelante El Borrador), recomienda supeditar todas las actividades enumeradas actualmente en el párrafo 4 del artículo 5° del MC OCDE a la condición de que sean preparatorias o auxiliares, a pesar que algunos Estados consideran las actividades del apartado 4 como preparatorias o auxiliares de manera intrínseca.

Si no se adopta esta opción, cabría introducir modificaciones más específicas para abordar las preocupaciones. Como considerar la Opción F del Borrador, el cual propone suprimir la referencia a las palabras “*entregar*” y “*entregarlas*” en los apartados a) y b) del párrafo 4 del artículo 5° del MC OCDE. Así mismo, podría tomarse la Opción G

del Borrador y modificar el apartado d) del párrafo 4 del artículo 5° del MC OCDE, suprimiendo la excepción de compras. Si no se aprueba esta Opción G, se podría considerar la posibilidad de eliminar el apartado d) del párrafo 4 del artículo 5° del MC OCDE; es decir, se consideraría la Opción H del borrador.

Un segundo problema, que ha expresado preocupación es respecto del apartado f) del párrafo 4 del artículo 5° del MC OCDE en el caso de fragmentación de actividades no sólo las llevadas a cabo por la misma empresa en distintos lugares, sino también las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas en distintos lugares o en el mismo lugar.

En el caso por ejemplo de que una única empresa divide un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas a fin de argumentar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar. En ese supuesto, el párrafo 4 no aplica cuando esas operaciones son realizadas por partes vinculadas; lo cual se genera un problema.

Cabría abordar esas situaciones mediante una norma que tuviera en cuenta no sólo las actividades realizadas por la misma empresa en diferentes lugares, sino también las actividades realizadas por empresas asociadas en diferentes lugares o en el mismo lugar.

Para esos casos, el Borrador cuenta con la Opción I, donde recomienda abordar la fragmentación de actividades a los efectos del párrafo 4, sustituyendo el preámbulo del párrafo 4 del artículo 5 por: 4. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo y **con sujeción al párrafo 4.1**, se considera que la expresión establecimiento permanente. Y, añadir un párrafo 4.1 al artículo 5°:

4.1 El párrafo 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa asociada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y

a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa asociada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, y

b) las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas asociadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de una operación comercial cohesionada.

Otra preocupación que se puede visualizar en el Informe es referente a la fragmentación de los negocios realizada por empresas con la finalidad de erosionar su base imponible, trasladándola hacia jurisdicciones favorables.

Por ello, se considera que la norma anti fragmentación no debe restringirse a los casos en que una empresa tiene varios lugares de negocio en un país, debiendo extenderse también a situaciones en las que dichos lugares pertenecen a varias empresas estrechamente relacionadas.

Así, como respuesta a esta situación, el Informe ha añadido el apartado 4.1 al artículo 5 del MC OCDE precisamente para impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionados, fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar (Párrafo 30.2 del apartado 4.1 del artículo 5 del Informe BEPS 2015).

Dicha regla se aplica al lugar fijo de negocios que una empresa utilice, si la empresa u otra empresa estrechamente relacionada con ésta realiza actividades empresariales en el Estado donde radica el lugar fijo y:

a) Ese lugar fijo constituye un EP de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada o

b) No reviste carácter auxiliar o preparatorio la actividad global resultante de la combinación de las actividades realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las empresas constituyan funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

Como señalan los nuevos Comentarios a dicho párrafo, para que sea de aplicación, al menos, uno de los lugares donde se desarrollan las actividades debe constituir un EP o la actividad conjunta resultante de la combinación de todas ellas no debe ser meramente preparatoria o auxiliar.

A efectos de graficar la propuesta de la OCDE analizada en este punto, se considera pertinente citar los siguientes casos:

Caso Borax - Tribunal Supremo español - Sentencia de 18 de junio de 2014

Una sociedad no residente dedicada a la producción de abonos, cerámica y detergentes se sirve de una filial española que, a su vez, almacena, transforma y empaqueta las mercancías de la entidad no residente. Posteriormente se produce una reestructuración del grupo empresarial por la que la filial española pasa a calificarse como una entidad de servicios por encargo y cuenta de la entidad no residente (maquila).

El Tribunal español dictaminó que existe EP cuando una entidad no residente, mediando convenio, se sirve de almacenes para depósito, transformación y empaquetado de mercancías a través de una empresa española (filia) que actúa asimismo como agente para su venta.

El Tribunal precisó que no hace falta que el lugar fijo de negocio pertenezca al no residente en tanto tenga uso del mismo, pudiendo pertenecer a otra compañía. Agregó que no hace falta que el espacio, instalación o medio material empleado para realizar la actividad sirva exclusivamente a tal fin.

Es de destacar que en este caso se dio una reorganización que resultó únicamente en un cambio de titular de las actividades, sin que haya variado realmente la localización de la actividad ni sus características. Atendiendo a tal situación el Tribunal precisó que las actividades desempeñadas con anterioridad a la reestructuración del grupo empresarial con el consiguiente cambio de modelo de negocio, son exactamente las mismas que las desempeñadas posteriormente y, por ello, no pueden ser consideradas como meras actividades preparatorias o auxiliares de la principal. Por tanto, al no haber modificado la localización de la actividad empresarial ni sus características en cuanto al ciclo mercantil, concluyó que existía un EP.

Es de indicar que la citada sentencia acogió el concepto esbozado por la Dirección General de Tributos en el año 2008, referido al “asentamiento complejo operativo” referido a sociedades terceras o vinculadas que actúen controladamente como fabricantes por encargo y comisionistas de la empresa no residente, contando así con una estructura empresarial sustancial en España, sirviéndose de entidades operativamente “dependientes”.

2.4.3. División de contratos: Exclusión del estatus de EP en el país de la fuente

El apartado 3 del Artículo 5º del MC OCDE señala que “Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.”

Tal situación es otra de las preocupaciones planteadas en el Informe de la OCDE porque podría devenir en permitir actos artificiosos por parte de empresas para no calificar como EP, tal como lo señala el párrafo 18 de los comentarios al artículo 5º del MC OCDE:

18. El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al

mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las normas legales o las doctrinas judiciales antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

En ese contexto, el informe final de la acción 7 del Proyecto BEPS, propone una versión actualizada de la definición de EP que la haga más resistente a los cambios que se han sufrido en las últimas décadas. Es decir, más resistente a lo que la Comisión Europea llama «estructuras artificiales» que evitan con bastante facilidad que un acto o sujeto no califique como EP.

Cabe precisar que este problema surge porque al momento que se redactó el Artículo 5° del MC OCDE nadie imaginó todos los cambios que a la fecha se han producido. Ahora, el proceso de captación del cliente, publicidad, muestrario, disponibilidad de inventario, selección del producto, contratación, determinación del lugar y términos de entrega, y pago y aseguramiento de la mercancía comprada, se hacen sin necesidad de ningún apoyo fijo ni material ni personal en el país de residencia del comprador. Es nuestra creciente realidad.

La Opción K del Borrador aborda el problema del “fraccionamiento de contratos”, incorporando al artículo 5° el siguiente párrafo:

Con el único propósito de determinar si se ha superado el periodo de 12 meses mencionado en el párrafo 3¹⁶,

a) cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades en el otro Estado contratante en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esas actividades se llevan a cabo durante períodos de tiempo que no superan los 12 meses, y

¹⁶ Si se incorpora al tratado una disposición relativa al EP de servicios, habría que adaptar la norma con el fin de que se aplique también a esa disposición.

b) una o varias empresas asociadas con la primera empresa llevan a cabo actividades en el mismo lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación durante diferentes períodos de tiempo, esos diferentes períodos de tiempo se sumarán al período de tiempo en el cual la primera empresa llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación.

Cabe precisar, que para que se cumpla el fin supremo de esta modificación que es evitar el fraccionamiento de contratos al que recurren empresas de diferentes Estados, se va aplicar sin importar cual fuere el lugar de residencia de la empresa asociada.

Los períodos de tiempo previstos para las empresas asociadas se suman únicamente con el fin de determinar si se ha superado el plazo de 12 meses, y no para atribuir las actividades de una empresa a la otra.

Finalmente, la referencia a "diferentes períodos de tiempo" hace alusión a que los días en que ambas empresas lleven a cabo actividades en el lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación no se computarán por duplicado.

Así mismo, el Informe prevé una norma de test del propósito principal (PPT), que se regula en la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de los Convenios para evitar la doble imposición) y en la que se recogen los riesgos de estas prácticas abusivas.

El Informe contempla la inclusión de un ejemplo en los Comentarios sobre la norma PPT (propuesta en el Informe sobre la Acción 6), que se incorporará al MC OCDE, al objeto de abordar los abusos consistentes en la fragmentación de contratos entre empresas vinculadas, en especial en los casos obras o proyectos de construcción o de instalación.

Además, añade los siguientes puntos a los Comentarios del apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE:

- Los abusos respecto al umbral de los 12 meses se pueden abordar también a través de la Acción 6, por medio de la aplicación de la norma anti-abuso PPT (sin perjuicio de que los Estados prefieran aplicar sus medidas internas).
- Aquéllos Estados que no incluyan dicha norma en sus CDIs, deberán introducir una cláusula adicional para abordar el fraccionamiento de los contratos y determinar si se ha superado el período de 12 meses, que básicamente contempla lo siguiente: cuando las obras de una empresa en otro Estado no superan los 12 meses, y una o varias empresas estrechamente relacionadas llevan a cabo actividades conectadas, durante períodos de tiempo que exceden de 30 días, éstos períodos se suman al tiempo durante el cual la empresa llevó a cabo la obra.
- Señalan determinados factores que pueden ser relevantes para determinar si las actividades están conectadas entre sí.

A efectos de graficar la propuesta de la OCDE analizada en este punto, se considera pertinente citar el siguiente caso:

Caso Steel Authority of India

Una empresa residente de India que tenía que instalar maquinaria dentro de la India, suscribe un convenio con una empresa alemana para obtener servicios de supervisión técnica. La empresa India retiene de los honorarios a pagar a la empresa alemana, 10% al considerar que dichos servicios de supervisión califican como Asistencia Técnica. La autoridad tributaria señaló que la empresa alemana tenía un EP en India, de acuerdo al artículo 5° del CDI ya que la duración de las actividades supervisión excedía los 6 meses, por lo que la empresa alemana tenía un EP y debía tributar con tasa de 30% y no con la tasa de 10%. La empresa alemana apeló.

El punto controvertido en este caso se circunscribió a determinar si la empresa alemana tenía o no un EP en India y si la empresa alemana podía deducir gastos de ser un EP.

Según los argumentos de la Corte de la India, para tener un proyecto de construcción o ensamblaje el párrafo 3 del artículo 5° no requiere que se deba ser dueño del proyecto sino que la duración de los servicios de supervisión era el único criterio relevante, así, concluyó que toda vez que la prestación duró más de 6 meses se había configurado un EP. Asimismo, señaló que los gastos no eran atribuibles al EP puesto que su deducción se regía por la legislación interna y la legislación interna lo prohibía. En ese sentido, la empresa alemana tuvo que pagar un impuesto de 30% en la India.

2.5. Grado de Vinculación del Perú con la OCDE

La vinculación del Perú con la OCDE empezó el 25 de julio del 2008, cuando suscribió la “Declaración de la OCDE sobre inversión internacional y empresas multinacionales”. Esta suscripción no le dio al Perú la calidad de miembro de la OCDE, sino que lo convirtió en partícipe del trabajo del Comité de Inversiones de la citada organización.

En noviembre del 2012, el Perú presentó su solicitud de adhesión a la OCDE tras la visita del Presidente de la República, Ollanta Humala, a la sede central en París. Como respuesta, el 18 de abril del 2014, el Consejo Ministerial de la OCDE invitó al Perú a participar del “Programa País”, formalizando la invitación unos meses después. Finalmente, el 8 de diciembre del 2014, el Presidente Ollanta Humala firmó los acuerdos de implementación del “Programa País”, en la ciudad de Veracruz-México, con ello se lanzó el Programa País de la OCDE con Perú.

La OCDE, desde sus orígenes, ha tenido el mandato y la vocación de analizar, compartir y difundir las mejores prácticas de políticas públicas; en ese sentido, en 2014 estableció los Programas País como un nuevo instrumento para apoyar a economías emergentes y dinámicas como la de Perú en el diseño de sus reformas y en el fortalecimiento de sus políticas públicas. Y Perú es el país que inauguró este nuevo instrumento; siendo el 6to país más poblado de América Latina y la 7ª economía de la región. Pero, sobre todo, es una de las economías latinoamericanas que se está transformando más rápidamente, impulsada por importantes reformas y un dinamismo económico impresionante.

De hecho, Perú es el país con el crecimiento más fuerte de la región. De 2000 a 2008 su crecimiento promedio fue del 5.6%. En 2009, durante el epicentro de la crisis financiera global, fue de los pocos países de la región que registró un crecimiento positivo (del 1.1%), y de 2010 a 2013, cuando la economía mundial ha tenido un crecimiento anémico, Perú ha registrado un crecimiento promedio de 6.7%.

Sin embargo, el Gobierno de Perú tiene grandes retos que cumplir para formar parte de la OCDE. En concreto, se resaltan tres:

- Primero, elevar la calidad de la educación (Perú se ubicó en el último lugar de los 65 países que participan en PISA en lectura, matemáticas y ciencias);
- Segundo, reducir la amplia informalidad (de alrededor del 65%) y el alto porcentaje de la población (un tercio) sin seguridad médica y retiro;
- Tercero, fortalecer el sistema tributario y en general la capacidad del Estado de proveer servicios de calidad en regiones remotas, incluyendo, por ejemplo, las cerca de 10 millones de personas que no tienen agua y desagüe en su casa.

Este Programa país es un ambicioso conjunto de 18 proyectos, que durante los próximos dos años, la OCDE llevará a cabo con Perú para fortalecer sus políticas públicas. Fue construido alrededor cinco áreas claves para Perú: Crecimiento económico, gobernanza pública, transparencia y lucha contra la corrupción, productividad y capital humano y medio ambiente. Comprende informes sobre políticas públicas, implementación y proyectos de construcción de capacidad, participación en los Comités de la OCDE y adherencia a determinados instrumentos legales de la OCDE.

Es un programa nacional donde Perú ha decidido cuales son las prioridades y con el apoyo de la OCDE empezará a hacer realidad este programa. En el ámbito social, el programa incluye un estudio sobre su sistema de educación vocacional y sobre las políticas para la integración de los jóvenes al mercado laboral.

Perú participará también en la nueva Encuesta sobre las Competencias de los Adultos (PIAAC) y la OCDE le apoyará en el diseño de una Estrategia de

Competencias, que le permita convertir a su bono demográfico en palanca para elevar la productividad de la economía y el bienestar de su población.

El Programa incluye un estudio de las políticas de medio ambiente, en colaboración con la CEPAL, para reforzar el liderazgo que, como sede de la COP20, Perú ha mostrado en esta materia.

A través de este Programa País, Perú también participará más activamente en diversos Comités y Grupos de Trabajo de la OCDE. De hecho, en los meses recientes, Perú se integró ya al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria y al Grupo de Trabajo sobre Cohecho. Es por ello, que se ha producido la modificación del Código Tributario regulando la transparencia e intercambio de información en materia tributaria.

Asimismo, por medio del Programa País, Perú ha dado pasos importantes en su relación con la OCDE, mediante la adhesión a algunos de sus instrumentos legales, como el Convenio para Combatir el Cohecho. Se espera también que Perú adopte, durante estos años, un número creciente de instrumentos de la OCDE y se sume de esta forma a la promoción de mejores políticas públicas con miras al bicentenario de su independencia en el año 2021.

Cabe resaltar que el “Programa País” no es un medio de incorporación a la OCDE, ni implica el inicio de las negociaciones que llevan a ser miembros de esta organización. No obstante, es una oportunidad de mostrar interés en ser parte de dicha organización.

CAPITULO III. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1. El Establecimiento permanente en el Derecho Internacional Tributario

5.1.1. Evolución del Concepto de Establecimiento Permanente

La idea de Establecimiento Permanente se concibió en Alemania en la segunda mitad del siglo XIX que usó el término “*betriebsstatt*” haciendo referencia al espacio utilizado en la realización de prácticas empresariales.

Si bien, al principio esta concepción nació como un concepto nacionalista, con el desarrollo del comercio se fue adaptando a las prácticas comerciales internacionales; determinándose en ese escenario las características básicas para reconocer qué configura que una actividad comercial se está llevando a cabo en territorio específico. Es decir, los países desarrollados empezaron a notar que los criterios de sujeción reales, sobre los que tenían base el derecho tributario, les impedía participar en las rentas que se producían en el exterior, que generalmente agrupaba un número importante de sus contribuyentes.

Es así que las jurisdicciones dispusieron que se definan los criterios para la sujeción de renta mundial, pues ello les permitiría gravar las rentas producidas por el contribuyente, independientemente del lugar donde se localizara la fuente.

En efecto, en la segunda mitad del siglo XIX, en Prusia se celebraron los primeros acuerdos entre municipios para evitar la doble imposición, recogándose el concepto de Establecimiento Permanente, que comprendía: las agencias, los lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes. Conceptos que posteriormente se consideraron como criterios en la determinación de la competencia de una autoridad fiscal específica para gravar la realización de una actividad económica realizada por una persona o entidad extranjera, primero en el fuero interno, luego, como criterio internacional de determinación de la competencia tributaria (García, 1996).

Cabe señalar, que el término “*betriebsstatt*” no se trataba de un concepto exclusivo del derecho tributario, pues Fiorella MUCCIARIELLO señala que algunos lo usaban en el derecho administrativo; no obstante, el concepto era más adecuado en la aplicación del derecho tributario, produciéndose efectos resaltantes (Mucciariello, 2014).

El primer acuerdo internacional celebrado es de fecha 21 de junio de 1899 entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia, haciéndose referencia a “lugar fijo de negocios” y se precisaron las actividades que configurarían como Establecimiento Permanente, resaltando que las utilidades de dichas actividades a través de un establecimiento permanente en otro Estado se graven en ese lugar. Así, se podría deducir que todo lugar asentado para las actividades de negocio constituía un Establecimiento Permanente.

Es preciso señalar, que algunos autores señalan que el primer acuerdo internacional no fue el suscrito entre el Imperio Austrohúngaro, sino que el primer tratado fue el que firmaron el 16 de abril de 1869 entre Prusia y Sajonia.

Sin perjuicio de ello, lo destacable es que ambas posiciones centran la atención en Prusia, evidenciando que los primeros conceptos de Establecimiento Permanente definidos por dicho país conllevaron a que se aperture la inclusión del concepto de Establecimiento Permanente en los tratados bilaterales (Mucciariello, 2014).

Ahora bien, el primer Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones del año 1927 que tenía como finalidad evitar la doble imposición, recogió la figura del Establecimiento Permanente; no obstante, no lo definió, pero indicó que lugares lo eran, como: los centros reales de dirección, las sociedades filiales, las sucursales, las fábricas, depósitos, oficinas y almacenes. Posteriormente, en el año 1928 se eliminó como establecimiento permanente a las empresas afiliadas, otorgándose prevalencia al lugar de la fuente de las utilidades.

Sin embargo, no es hasta después de 1930 que se recoge de manera más recurrente en los convenios de doble imposición, con el auge de la actividad económica internacional, presentándose también los primeros inconvenientes en su aplicación, pues se advertían diferencias respecto al ordenamiento jurídico de cada país integrante

y a las actitudes que obedecían a los diferentes niveles de desarrollo económico alcanzado por los distintos países.

Posteriormente, en los convenios de doble imposición se fueron recogiendo nuevas estipulaciones de lo que constituiría Establecimiento Permanente, destacándose aquella que incluía como establecimiento permanente a los lugares de construcción en el extranjero, considerando el factor duración de la actividad (temporalidad) en sustitución del criterio de permanencia, ello se debió al crecimiento de la industria de la construcción internacional por las labores de reconstrucción de los estados destruidos por la Primera Guerra Mundial, situación que se repitió después de la Segunda Guerra Mundial (Montaño, 2002).

Ya por los años 1943 a 1946 se determinó que el Establecimiento Permanente era una condición para que un Estado grave las actividades de negocio realizadas en su territorio, pero sin que dicha figura pueda ser considerada como un elemento de sujeción impositivo, pues era considerada solamente como una ampliación de la facultad de los Estados para gravar las actividades comerciales, en aplicación del principio fiscal de la ubicación de la fuente de riqueza.

En efecto, las actividades realizadas por la Sociedad de Naciones sirvieron para que posteriormente la Organización para la Cooperación Económica Europea (Organization for European Economic Cooperation - OEEC), y luego la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD), conocida actualmente en la región como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), luego de la Segunda Guerra Mundial, continúe con la elaboración de un modelo de convenio general, como guía para aquellos Países miembros que deseen suscribir acuerdos fiscales internacionales.

Dicha tarea concluyó en 1963 cuando la OCDE publicó el Proyecto de Convenio de la OCDE de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, indicándose una definición general de Establecimiento Permanente, que comprende a los supuestos habituales recogidos por la Sociedad de Naciones; desapareciendo respecto al Proyecto de Convenio de Londres de 1945 la exigencia de que para considerar un emplazamiento

de renta y patrimonio se considere la productividad; asimismo, se señaló claramente que la aplicación del concepto de Establecimiento Permanente se refiere a la actividad comercial teniendo como intermediario a una agencia.

5.1.2. Regulación del Establecimiento Permanente

5.1.2.1. Establecimiento Permanente según la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

En la ONU se gestó la creación del grupo de trabajo denominado *Consejo Económico y Social* integrado por el llamado *Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo*, el cual a pesar de las opiniones discordantes respecto a si se debía aplicar la figura del Establecimiento Permanente como criterio general para la tributación internacional de rentas empresariales, mantuvo como base de desarrollo dicho criterio salvaguardando la naturaleza económica de cada país, evidenciando como característica esencial que no podía pasar por inadvertido los distintos intereses de los países involucrados en la negociación y suscripción de convenios tributarios internacionales.

Así, en 1980 se publicó el Modelo de Convenio de la ONU el cual está más orientado a beneficiar a los países en desarrollo y, de cierta forma, equiparar las relaciones entre los países miembros desarrollados y en vías de desarrollo.

Según GARCÍA PRATS (1996) la regulación de Establecimiento Permanente contenida en el Modelo de Convenio de la ONU ofrece más representatividad, debido a que su contenido incluye, además de las consideraciones específicas de cada país miembro, también el de los Estados observadores, quienes en muchos casos son aquellos en vías de desarrollo. Asimismo, el autor destaca que los Modelos de Convenio de la ONU, a diferencia de otros, es difundido en una mayor cantidad de idiomas.

Asimismo, se puede advertir que de la revisión del artículo 5, tanto la ONU como el OCDE, tienen como base los impuestos a la renta y el patrimonio, considerando que

la ONU en el diseño del Modelo del Convenio ha tomado como base el Modelo de la OCDE.

5.1.2.2. Establecimiento permanente según la OCDE

La OCDE, como organización internacional participó activamente en la creación de Modelos de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, con la finalidad que estos sirvan como texto para negociar con los Estados miembros de pleno derecho, o como propuesta de marco base de referencia para negociar con Estados no miembros.

Efectivamente, en el año 1963 la OCDE emitió uno de los primeros Modelos de Convenio de Doble Imposición en el cual se esbozaron las primeras definiciones de lo que es un Establecimiento Permanente, consideraciones que actualmente son usadas no solo en el Modelo de Convenio de la OCDE, sino también en el Modelo de Convenio de la ONU que recogió como base para su elaboración el de la OCDE.

Desde la primera emisión del primer Modelo de Convenio a la fecha, estos textos han sido usados no solo por los países miembros sino también por los no miembros como referencias en sus negociaciones; asimismo, se han basado de manera habitual en sus principios, definiciones, reglas y métodos de interpretación estipulados en el Modelo de Convenio, siendo así un referente en la tributación internacional.

La estructura del Modelo de Convenio está comprendida por el ámbito de su aplicación, estrechamente vinculado a la residencia, definido en el artículo 4° del Modelo como, en el caso específico de las sociedades, la sede de la administración de éstas, que podría ser el lugar donde se realicen las reuniones, donde se encuentre el representante legal de las mismas o donde se desarrolle la actividad lucrativa cotidiana. Así, el artículo 5° del Modelo de Convenio señala que Establecimiento Permanente es el lugar donde se realiza un negocio, ya sea una parte o de forma total.

Al respecto, se advierte que para que se pueda definir a un lugar como Establecimiento Permanente, según el Modelo del Convenio de la OCDE, deben

configurarse los siguientes presupuestos: (i) la existencia de un lugar de negocios, (ii) este lugar de negocios debe ser fijo y (iii) a través de este lugar de negocios deben llevarse a cabo las actividades de la empresa (García-Olías, 2011) .

Conforme señala GUILLERMO TEJEIRO (1998), a diferencia del Modelo del Convenio de la ONU, el de la OCDE está dirigido con mayor énfasis al beneficio de los países desarrollados y tiene como pilar las siguientes bases: (i) el país de residencia que terminará eliminando la doble imposición a través de un mecanismo de crédito fiscal, por impuestos pagados en el extranjero o mediante la exención de la ganancia obtenida en el exterior y (ii) el país de la fuente reducirá el ámbito de su competencia impositiva, como las alícuotas aplicables sobre las materias respecto de los cuales conserva su competencia.

Ahora bien, respecto al tratamiento para dar beneficios empresariales mediante un Establecimiento Permanente, se advierte en el artículo 7° del Modelo del Convenio de la OCDE, pero también en el de la ONU, en el que se dispone que los beneficios empresariales obtenidos en un Estado por un residente del otro Estado contratante, tributan en el Estado de la residencia. No obstante, existe la excepción y es que dicho agente económico opere en forma permanente o fija, lo que permitirá que dicha estabilidad permita evaluar el Establecimiento Permanente y su tributación en el Estado de la fuente.

En efecto, se derivan efectos prácticos y jurídicos, los que se acumulan en el Estado donde el Establecimiento Permanente se ubica, gravándose con la renta que obtenga o el patrimonio que posea. Lo resaltante de ello es que, si bien se hace referencia a una entidad, esta no tiene personalidad jurídica, pues es únicamente una prolongación de las actividades de la casa matriz (Altamirano, 2005).

Aquellos países que demandan importación, dada su fase de desarrollo van a pretender gravar con sus impuestos la entidad que realiza actividad en su país, puesto que, en caso contrario, se estaría erosionando la base imponible, dejando que estos ingresos sean alcanzados por los fiscos extranjeros. La consecuencia inmediata de todo ello, es la búsqueda de la ampliación de la figura del Establecimiento Permanente en

estos países, al más amplio rango de situaciones que sea posible (Cáceres y Gutiérrez, 2012).

Lo señalado es considerado tanto por el Modelo de la ONU, como por el modelo de Convenio de la OCDE. Así, el Convenio de la OCDE, como se ha señalado, contempla las consideraciones de los países desarrollados, restringiendo el concepto de Establecimiento Permanente; mientras que, por el lado de la ONU, se amplía la definición de Establecimiento Permanente, recogiendo especificaciones particulares de los países miembros y, de cierta forma, apartándose de las visiones de los países desarrollados, cumpliendo su rol de impulsor de la parte menos favorecida en la relación.

A pesar de la diferencia señalada, el artículo 7 de los dos modelos de convenio mencionados (ONU y OCDE) recogen la definición de renta empresarial, definiendo tanto las reglas básicas y específicas en materia de agentes.

Así, el autor GUILLERMO TEJEIRO citando a VOGEL (2018) señala que estos dos grupos de reglas proveen de herramientas que permiten la interpretación de Establecimiento Permanente.

En tal sentido, si en base a las reglas básicas se determina que existe un lugar fijo de negocios, no se tendría que realizar una interpretación de acuerdo las reglas específicas.

En ese mismo orden de ideas, si de la aplicación de los párrafos 3 y 4 del artículo en comentario se tiene como resultado que no existe un Establecimiento Permanente, tampoco lo determinará el párrafo 4 y 5; asimismo, conforme se indicó si de la revisión del párrafo 1 y 2 no se advierte la existencia de un lugar fijo de negocios se procederá a realizar el análisis a través de las reglas específicas.

Ahora bien, como se indicó, el citado artículo 5° del Modelo de Convenio de la OCDE define que Establecimiento Permanente es “(...) *la expresión «establecimiento*

permanente» significa un lugar fijo de negocios a través del que una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad”.

En la doctrina, se advierte que existen corrientes que señalan que dicha definición únicamente sería para mostrar determinados aspectos en la elaboración de la concepción de Establecimiento Permanente y que este concepto sólo puede ser el resultado de un análisis previo de las distintas cláusulas que conforman el artículo 5º de la OCDE.

Asimismo, en el segundo párrafo, se aprecia la denominada lista positiva que valida los supuestos y si estos configuran un Establecimiento Permanente. Aquí se menciona al lugar de dirección, la sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, entre otros más.

Conforme se ha mencionado, la sola verificación de alguno de estos lugares indica la existencia de un lugar fijo de negocios que se exige para que se configure el Establecimiento Permanente.

Por su parte, el tercer párrafo hace referencia a las actividades de construcción, estableciendo que estas son las obras de construcción propiamente dichas y también los proyectos de construcción o instalación, los que únicamente van a constituir un establecimiento permanente si duran más de doce meses.

En el cuarto párrafo del artículo 5 se establece la denominada “lista negativa”, que indica situaciones que, si bien recogen características del supuesto general establecido en el párrafo 1, si se verifican en la práctica, no se estará en presencia de un Establecimiento Permanente.

5.1.2.3. Diferencias entre los Modelos de convenio de la OCDE y la ONU

Al respecto, cabe mencionar que los Modelos de Convenio no son idénticos. De hecho, en opinión de GARCIA PRATS (1996) el concepto de Establecimiento Permanente es donde se centran los mayores puntos de divergencia entre dichos convenios.

Así, el Modelo ONU comprende más supuestos de Establecimiento Permanente, por ejemplo, uno de ellos es que configuran como Establecimiento Permanente los proyectos de montaje, vinculados a las tareas de supervisión e inspección, las cuales son excluidas por la OCDE pues allí son consideradas como tareas auxiliares y preparatorias.

Por su parte, el Modelo de Convenio recoge las actividades relacionadas con las obras de construcción y proyectos a pesar que no son ejecutadas por el constructor de la obra, el Modelo de la ONU intenta atraer una mayor tributación al país de la fuente, quien normalmente es el menos desarrollado tecnológicamente para llegar a cabo el seguimiento de las actividades.

Adicionalmente, la ONU toma como referencia que una empresa tiene Establecimiento Permanente en un Estado contratante, si se dedica a la entrega de bienes o mercancías o al mismo mantenimiento de dichos bienes y mercancías, lo cual es expresamente excluido por la OCDE como configuración de Establecimiento Permanente en la “lista negativa” mencionada.

Finalmente, la ONU propone que la prestación de servicios de consultoría constituya Establecimiento Permanente, y además como configuración, la recaudación de primas o aseguramiento contra riesgos situados en el territorio de un Estado a través de un agente no independiente, aspecto que deja por fuera la OCDE.

5.1.2.4. Establecimiento permanente en Estados Unidos

Estados Unidos también emitió un Modelo de Convenio de Establecimiento Permanente; no obstante, a este no puede atribuírsele la misma eficacia que los Convenios Modelos mencionados anteriormente, pues el Convenio materia de comentario ha sido elaborado unilateralmente por una Administración Tributaria.

Ahora bien, la regulación de Estados Unidos es similar a la de los otros Modelos antes señalados, pues el concepto de Establecimiento Permanente está referida al lugar donde se realiza una actividad comercial o un negocio estadounidense, adicionándole

que debe haber una conexión más estable o permanente con Estados Unidos (Ernst & Young LLP, 2013).

Este Modelo de Convenio evidencia sustancialmente los intereses de los países desarrollados, teniendo como base el país de residencia que eliminará la doble imposición mediante un mecanismo de crédito fiscal, por impuestos pagados en el extranjero o mediante la exención.

Lo destacable de este modelo y los motivos por los cuales se cita son los siguientes:

- (i) Este Modelo sirve de parámetro para fijar la posición inicial negociadora de este Estado.
- (ii) Los criterios que va a seguir dicha Administración Tributaria en su interpretación y aplicación de los Convenios firmados por dicho Estado, brindando predictibilidad y seguridad jurídica a los miembros participantes.

Cabe precisar, que ello se cumplirá si es que dichos criterios puestos en práctica por Estados Unidos respeten los compromisos internacionales adquiridos por dicho Estado y no se configure como una variación y alteración de los acuerdos ya establecidos.

En tal sentido, en el derecho tributario internacional, bajo ningún escenario se podrá tomar como criterio, un Modelo de Convenio unilateral, es decir elaborado solo por una parte contratante, a pesar que esta suponga una antelación a la asunción de compromisos, si es que el proyecto modifica unilateralmente y sin consentimiento de la otra parte lo dispuesto en el Convenio.

En cuanto a las diferencias que presenta este modelo con el modelo OCDE, cabe destacar que dicho convenio precisa que los lugares de extracción de recursos naturales solo constituyen Establecimiento Permanente si su actividad excede de los 12 meses. Dicha regulación determina un concepto más restrictivo que el del modelo OCDE, que

solo impone este requisito de los 12 meses a las obras de construcción, instalación o montaje.

Sobre este particular, cabe resaltar que Estados Unidos realiza extracción de recursos naturales en otros países, por tanto, no le interesa que lo consideren Establecimiento Permanente en los países en que extrae, por ello limita dicho concepto a más de 12 meses, es decir, si logra realizar la extracción en menos de 12 meses, no hay Establecimiento Permanente.

3.2. Establecimiento permanente en la legislación tributaria peruana

En la legislación peruana la figura del establecimiento permanente se encuentra regulada en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, así como en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú. A continuación, se desarrolla el tratamiento en cada una de las citadas fuentes.

3.2.1. La Regulación del Establecimiento Permanente en Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

La figura del establecimiento permanente se encuentra regulada a nivel interno en los artículos 6°, 7° y 14° de la Ley del Impuesto a la Renta y en los artículos 3° y 4° del Reglamento de la citada Ley, conforme se indica a continuación:

Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Supremo N° 179-2004¹⁷

“Capítulo II - De la base jurisdiccional del Impuesto

Artículo 6°.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

¹⁷ En adelante, LIR.

Artículo 7°.- Se consideran domiciliadas en el país: (...)

e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana”.

Capítulo III - De los contribuyentes

Artículo 14°.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. (...) Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas, a las siguientes: (...)

h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF¹⁸.

“Capítulo II - Base jurisdiccional del Impuesto

Artículo 3°.- Establecimiento Permanente

Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:

- a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:*
- 1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.*
 - 2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.*
 - 3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior,*

¹⁸ En adelante, el Reglamento de la LIR.

mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.

b) No constituye establecimiento permanente:

- 1. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.*
- 2. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.*
- 3. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.*
- 4. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.*
- 5. Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.*
- 6. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48° de la Ley.*

c) Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

El hecho que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, controle a una sociedad domiciliada o realice operaciones comerciales en el país, no bastará por sí solo para que se configure la existencia de un establecimiento permanente, debiendo juzgarse dicha situación con arreglo a lo establecido en los incisos a) y b) del presente artículo.

d) Establecimiento permanente en el caso de agencia:

Cuando media un contrato de agencia que implica la existencia de un establecimiento permanente calificado con arreglo a este artículo.

Artículo 4°.- Domicilio

a) Para establecer la condición de domiciliado en el país, a que se refiere el Artículo 7° de la Ley, se aplicarán las reglas siguientes:

(...)

3. *La condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país. Esta regla no es aplicable a los establecimientos permanentes en el exterior de los contribuyentes a que se refiere el inciso h) del Artículo 14° de la Ley”.*

Ahora bien, de acuerdo al artículo 6° de la LIR, los no domiciliados que realizan actividad económica en el Perú, tributan de acuerdo al principio de la fuente o territorialidad, esto es, se somete a tributación aquellos ingresos obtenidos por el no domiciliado, generados dentro del territorio peruano, o aquellos ingresos considerados de fuente nacional en el país donde se genere riqueza). Sin embargo, dicho artículo no precisa qué es lo que se debe entender como establecimiento permanente.

Por su parte, el inciso h) del artículo 14° de la LIR otorga personería jurídica a los establecimientos permanentes para efectos fiscales.

Así, el artículo 6° y el literal h) del artículo 14° de la LIR, dejan entrever que tanto sucursales, agencias y establecimientos permanentes son figuras de la misma especie, en tanto que en su enumeración utilizan la conjunción “o”; siendo que por el contrario, el inciso a) del artículo 3° del Reglamento de la LIR, al indicar que “*constituyen establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias (...)*”, lo que hace es dejar entrever que establecimiento permanente, sucursales y agencias son entidades completamente diferentes; lo que podría llevarnos a la conclusión de que la norma es contradictoria en cuanto a la regulación de establecimiento permanente.

Al respecto, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La doctrina internacional establece que los establecimientos permanentes son el género, mientras que las sucursales y agencias son la especie. Así por ejemplo, en el modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, se considera a la agencia como un tipo de establecimiento permanente, donde la persona es el elemento principal, de tal manera que una empresa cuenta con un establecimiento permanente en el estado de la fuente si existe una persona que actúe para la compañía bajo ciertas condiciones como son el de tener la facultad para firmar

contratos a nombre de la casa matriz, cerrar operaciones de venta, tener una relación de dependencia con la empresa extranjera, pese a que incluso no cuente con un lugar fijo de negocios en el territorio de ese estado.

- Por su parte, el artículo 7° de la LIR, al señalar “*sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes*”, le otorga al establecimiento permanente la categoría de género, mientras que, a las sucursales y agencias, la categoría de especie.
- La frase de “*en cuanto a su renta de fuente peruana*”, contenida en el artículo 7° de la LIR debería estar recogida en el artículo 9° o 10° de la LIR.

Conforme a ello, lo correcto es considerar al establecimiento permanente la categoría de género, mientras que, a las sucursales y agencias como especies de aquella.

De otro lado, es de destacar que la definición de establecimiento permanente no se encuentra en la Ley, sino que ha sido recogida en el artículo 3° del Reglamento de la LIR, lo que vulnera el principio de reserva de ley recogido en el artículo 74° de la Constitución.

En efecto, el artículo 3° del Reglamento de la LIR enumera las circunstancias o actividades económicas que desencadenan la configuración de un hecho imponible.

Ahora bien, la definición recogida en Reglamento de la LIR, es similar al concepto de establecimiento permanente desarrollado por la OCDE, y en menor medida al modelo ONU; por ende, va en la línea de la regulación que tienen los demás países con los que el Perú suscribió Convenios de Doble Imposición.

En ese sentido, la regulación peruana incluye una definición general de Establecimiento Permanente, que considera elementos como la fijeza y la existencia de un lugar de negocios; y, luego un listado de diversas organizaciones, lugares y actividades consideradas como Establecimiento Permanente.

De acuerdo a la regulación citada, las rentas obtenidas por los Establecimientos Permanentes en el Perú solo deben tributar sobre sus rentas de fuente peruana (lo que las diferencias de las otras empresas domiciliadas, incluidas las filiales de empresas del exterior constituidas en el Perú, las cuales deben tributar por sus rentas de fuente mundial, es decir, por las rentas que obtienen en el país y en el exterior).

3.2.2. La Regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) son normas que distribuyen la potestad de gravar determinada renta entre uno u otro estado, o establecen reglas para una tributación compartida estableciendo parámetros con la finalidad de evitar la doble imposición; es decir, los CDI establecen reglas para la distribución de la facultad que tiene todo estado de gravar con sus tributos un hecho económico vinculado con su territorio, mientras que el otro estado renuncia a dicha potestad.

Es de destacar que los CDI no crean o regulan tributos, no disponen quienes son los obligados o contribuyentes de determinado impuesto, no establecen supuestos gravados y no establecen tasas; es decir, no regulan propiamente el aspecto material de un tributo o su aspecto subjetivo.

Ahora bien, antes de analizar la regulación del Establecimiento Permanente contenida en los CDI celebrados por el Perú, se procederá a analizar con mayor detalle cómo dicho concepto se encuentra regulado en los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE); adicionalmente, se analizará cómo dicho concepto se encuentra regulado en el modelo del Pacto Andino. A partir del referido análisis, se determinará cuáles son los elementos comunes, así como sus características particulares, y cuáles fueron consideradas por el Perú al momento de suscribir sus convenios de doble imposición.

3.2.2.1. *La regulación del Establecimiento Permanente en el modelo de CDI de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en el modelo de CDI de las Naciones Unidas (ONU)*

La figura de Establecimiento Permanente se encuentra regulada en el modelo de CDI de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en el modelo de CDI de las Naciones Unidas (ONU), conforme se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 3.1: Cuadro comparativo entre el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU

MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN – OCDE	MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN – ONU
Artículo 5: Establecimiento Permanente	
1. A efectos del presente Convenio, la expresión “ <i>Establecimiento Permanente</i> ” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.	1. A los efectos de la presente convención, por “ <i>establecimiento permanente</i> ” se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.
2. La expresión “ <i>Establecimiento Permanente</i> ” 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.	2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes: a) Los centros administrativos 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 u otros lugares de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.	3. La expresión “ <i>establecimiento permanente</i> ” comprenderá asimismo: a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses;

	<p>b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por medio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.</p>
<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “<i>establecimiento permanente</i>” no incluye:</p> <p>a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.</p> <p>b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados a) al 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.</p>	<p>4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá por la expresión “<i>establecimiento permanente</i>” no comprende:</p> <p>a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;</p> <p>c) El mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o la obtención de información para la empresa;</p> <p>e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar por cuenta de la empresa, cualquier actividad de carácter preparatorio o auxiliar.</p> <p>f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente al ejercicio combinado de cualquiera de las actividades mencionadas en los sub párrafos (a) a (e), a condición de que el</p>

	conjunto de la actividad del local fijo de negocios resultante de este ejercicio combinado conserve su carácter preparatorio o auxiliar.”
<p>5.No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante de poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>	<p>5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa si esa persona:</p> <p>a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado, poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;</p> <p>b) No tienen esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.</p>
	<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un</p>

	representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo.
6.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, comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.	7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un Establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa y cuando las condiciones establecidas o impuestas entre la empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras, difieren de aquellas que hubieren pactado partes independientes, este no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.
7.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 establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.	8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera) no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.
Artículo 7°: Beneficios Empresariales	
1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de	1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser

<p>conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p>	<p>gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las ventas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.</p>
<p>2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.</p>	<p>2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.</p>

<p>3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.</p>	<p>3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.</p>	<p>4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.</p>
	<p>5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.</p> <p>6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.</p>
<p>Artículo 14°: Renta del Trabajo Independiente</p>	
<p>Artículo suprimido</p>	<p>1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:</p> <p>a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse</p>

	<p>en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo;</p> <p>o</p> <p>b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.</p>
	<p>2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores</p>

Tal como se detalla en el cuadro precedente, la regulación del Establecimiento Permanente en los modelos de CDI de la OCDE y la ONU se encuentran regulados de manera muy similar¹⁹, en la medida que ambos incluyen una cláusula general que señala qué debe entenderse por Establecimiento Permanente, un listado de supuestos que califican como Establecimiento Permanente, un listado de supuestos que no califican con Establecimiento Permanente, y los supuestos o actividades condicionadas para la constitución de un Establecimiento Permanente (construcciones, agentes dependientes y otros). Sin embargo, pese a lo antes indicado, la regulación contenida en dichos convenios no es idéntica.

A continuación, se analiza con mayor detalle cada uno de los aspectos antes citados recogidos en los citados modelos, siendo que, a tal efecto se considerarán los comentarios a los modelos OCDE y ONU, así como la doctrina que brinda alcances respecto de lo regulado en los referidos convenios.

¹⁹ Ello se debe a que la ONU utilizó el modelo OCDE como base para su regulación.

(i) *El Establecimiento Permanente como un lugar fijo de negocios (primer párrafo del artículo 5º)*

El párrafo 1 de ambos modelos de convenio, contiene las características principales de un Establecimiento Permanente, los cuales son: i) ser un lugar de negocios, ii) que ese lugar sea fijo, y, iii) que en aquél se desarrollen actividades empresariales.

Respecto de la característica de “lugar”, CALLEJA CRESPO (2001)²⁰ señala que, por lugar puede entenderse cualquier instalación que se utilice, independientemente de bajo qué condiciones hace uso de ellas el no residente; al MCOCDE le es indiferente si el lugar es propiedad, arrendado o dispuesto a la orden del no residente.

Conforme a ello, el lugar fijo de negocios puede existir aun cuando no haya un local, sino simplemente un espacio o emplazamiento para desarrollar una actividad; así, incluso la maquinaria de un no residente puede ser considerada Establecimiento Permanente en el Estado de la fuente.

Respecto a la característica de “fijeza”, GUTIERREZ DE GANDARILLA (2010)²¹ menciona que ésta implica dos elementos esenciales: (i) la pertenencia a una localización geográfica en específica y (ii) la permanencia en el tiempo. Esta característica es importante por cuanto en atención a ella, el Estado de la fuente puede establecer su potestad tributaria.

En relación con el “*desarrollo de actividades empresariales*”, cabe precisar que dicha actividad no debe necesariamente ser una copia de la casa matriz ya que puede ser una sola parte de ella, bastando con que contribuya con el objeto y los beneficios de la empresa.

(ii) *Supuestos que califican como Establecimiento Permanente (segundo párrafo del artículo 5º)*

20 Calleja Crespo, A (2001). La fiscalidad de los no residentes en España: Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente. Madrid, España.

21 Gutiérrez de Gandarilla Grajales, F. (2010). El concepto Tributario de Establecimiento Permanente. Madrid, España: Comares.

Los numerales 2 del artículo 5° de ambos convenios recogen todos aquellos supuestos que, según la norma, califican siempre como un Establecimiento Permanente. Así, configuran Establecimiento Permanente un lugar de gestión, las sucursales, las oficinas, una fábrica, un taller y una mina, pozo de gas, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Ahora bien, los comentarios al modelo OCDE precisan que cada ejemplo de posible configuración de Establecimiento Permanente debe cumplir necesariamente con las características citadas en el numeral 1.

Los referidos comentarios señalan además que el listado contenido en el mencionado numeral no es una lista taxativa, sino una ejemplificativa. Asimismo, respecto a los pozos de petróleo o gas, minas y canteras, precisan que el listado no es restrictivo y que por el contrario debe considerarse como Establecimiento Permanente en sentido amplio cualquier lugar que sea para extraer recursos naturales. Sobre este particular, remiten de manera expresa solo a la extracción y delegan en cada Estado la negociación de cómo proceder con la exploración de recursos.

(iii) Supuestos que no califican como Establecimiento Permanente (cuarto párrafo del artículo 5°)

Ambos modelos de convenio, en el cuarto párrafo de su artículo 5°, listan los casos que no configuran un Establecimiento Permanente.

Al respecto, GUTIÉRREZ DE GANDARILLA (2010) señala que “la realización de las actividades recogidas en este precepto no conllevará la existencia de establecimiento permanente, aun cuando se disponga de un lugar fijo de negocios para ejecutarlas” (Gutiérrez de Gandarilla, 2010, p. 109).

Ahora bien, del análisis del cuarto párrafo del modelo OCDE, se observa que los ejemplos de exclusión son en su mayoría, actividades que tienen carácter auxiliar o preparatorio.

Al respecto, UCKMAR (2014) anota que posiblemente el criterio de exclusión de la OCDE sobre tales actividades radica en que las mismas no están destinadas a producir utilidades, lo cual sumado a la dificultad de determinar la cuota de las rentas que estas producen, complica su configuración como Establecimiento Permanente.

Siguiendo este sentido, otra exigencia para que se aplique la exclusión de Establecimiento Permanente es que la actividad preparatoria o auxiliar sea realizada para la propia empresa ya que, si se destina a terceros, ello sí puede constituirse como establecimiento permanente.

(iv) Supuestos o actividades que constituyen Establecimiento Permanente, sujetos a condición (tercer, quinto y sexto párrafo del artículo 5°)

- Condición de la temporalidad (tercer párrafo del artículo 5°):

El numeral 3 del artículo 5° de ambos modelos establece que determinados supuestos configurarían un Establecimiento Permanente, en la medida que se verifique el cumplimiento del requisito de temporalidad; es decir, el plazo se convierte en una condición suspensiva o requisito de constitución, pues de no cumplirse con el tiempo estipulado, no existiría Establecimiento Permanente.

- Obras o proyectos de construcción o instalación

El modelo ONU, condiciona de modo expreso al requisito de temporalidad, los siguientes supuestos y/o actividades: Obras, construcción, proyecto de instalación o montaje, o actividades de inspección relacionadas con aquellos, pero solo cuando tales obras, construcción o actividades continúen por un período superior a seis meses.

Por su parte, el modelo OCDE señala que constituye un EP, una obra o proyecto de construcción o instalación o montaje que exceda los doce meses de duración.

Al respecto, el modelo OCDE indica que por construcción no debe entenderse solo edificios, sino también carreteras, puentes, canales, nivelación de terrenos, dragado, actividades de mantenimiento y reparación²².

No obstante, lo antes indicado, el modelo ONU comprende más supuestos de Establecimiento Permanente; un ejemplo de ello es que configuran como Establecimiento Permanente los proyectos de montaje; así como las labores de supervisión e inspección, las cuales son excluidas del modelo OCDE en las que aquellas son consideradas como tareas auxiliares preparatorias.

Sobre esta última diferencia, al recoger actividades relacionadas con las obras de construcción y proyectos aun cuando no son ejecutadas por el constructor de la obra, el modelo ONU intenta atraer una mayor tributación al país de la fuente, quien normalmente es el menos desarrollado tecnológicamente para llegar a cabo el seguimiento de las actividades.

Asimismo, se aprecia que el plazo que considera el modelo ONU para la configuración de Establecimiento Permanente en el supuesto analizado es menor que el que considerado por la OCDE.

No obstante, es de precisar que los CDI suscritos por los países, con base al modelo OCDE, no observan estrictamente esta restricción temporal, ya que el referido tiempo es negociado por los Estados contratantes.

- Prestación de servicios

El modelo ONU, condiciona de modo expreso al requisito de temporalidad, los siguientes supuestos y/o actividades: Prestación de servicios por una empresa, incluyendo los servicios de consultoría por medio de sus empleados o de otro personal contratado para ese fin, siempre que dichas actividades prosigan durante un período o

²² Sobre el particular, SERRANO ANTON (Op. Cit. 71), indica que al existir dicho plazo debe determinarse cuál es el inicio del mismo. Así, el autor considera que el comienzo de las actividades es cuando empiezan los trabajos de construcción, ya que es en tal momento en que las mismas se convierten en un lugar de negocio, y el final de éstas, cuando las obras se entregan o bien el momento en que se verifica su funcionamiento.

periodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

Por su parte, el modelo OCDE no contiene una regulación similar; no obstante, las últimas modificaciones a los comentarios del modelo OCDE consideran que el supuesto contenido en el numeral 3, también alcanza a la prestación de servicios. Es decir, por medio de los comentarios al modelo OCDE se introdujo la posibilidad de negociar dentro de los CDI, que las rentas derivadas de la prestación de servicios quedaran sujetas a tributación en el país de la fuente.

En efecto, en los últimos comentarios, la OCDE, dispone que para que los servicios queden gravados en el país de la fuente, aun cuando no se disponga de Establecimiento Permanente, debe existir un mínimo nivel de presencia en dicho país, por un mínimo de 183 días en un período de doce meses y partiendo de que más del 50% de la actividad de esa empresa se corresponda con servicios prestados a través de esa persona física, determinando así un requerimiento de cierta presencia física y volumen de actividad.

Conforme a lo indicado, es fácil advertir que lo señalado en los comentarios al modelo OCDE respecto de la configuración de Establecimiento Permanente en la prestación de servicios, no es un supuesto nuevo recientemente advertido por la OCDE, sino que corresponde a un supuesto que ya había sido advertido por la ONU, la que desde un inicio extendió la definición de Establecimiento Permanente al caso de prestación de servicios.

- Condición de la independencia: Agencias (quinto y sexto párrafo del artículo 5°)

De acuerdo al modelo OCDE, constituyen Establecimiento Permanente las personas, físicas o jurídicas que ostenten poderes para actuar a nombre y por cuenta de una empresa en calidad de agente dependiente. En sentido contrario, aquel agente que actúe como corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente, sin recibir órdenes específicas ni que desvíen su actividad ordinaria, no configuran Establecimiento Permanente.

Para los efectos de esta investigación, el Establecimiento Permanente como agente es uno de los principales elementos que buscan reformarse a través del Plan de Acción BEPS. En razón de ello, será en el próximo título en el cual se aborde y desarrollen sus características.

- El Establecimiento Permanente como subsidiaria (párrafos 7 y 8 del artículo 5°)

El párrafo 7 del modelo OCDE señala que cuando una sociedad controla el capital y la actividad económica de una filial, ésta última no es Establecimiento Permanente de la primera.

Se considera que ello es así, en la medida que una subsidiaria siempre es una sociedad, o sea una entidad jurídica independiente y la imposición va a radicar en donde ella sea residente.

Al respecto, GUTIÉRREZ DE GANDARILLA (2009) señala que ni el modelo de la OCDE ni sus comentarios establecen con precisión cuál es el porcentaje de participación accionaria requerido para determinar que la filial actúa como Establecimiento Permanente. Aun así, añade que sí existe una forma de que ésta sí configure los supuestos de Establecimiento Permanente de su matriz, y es cuando dentro de ella exista un lugar fijo de negocios a través de la cual actúe la Casa Matriz o bien, cuando la subsidiaria por sí sola haga el papel de agente dependiente y no de entidad jurídica aparte.

- La recaudación de primas o aseguramiento contra riesgos

El párrafo 6 del modelo ONU establece que se configura un Establecimiento Permanente cuando una empresa aseguradora de un Estado contratante recauda primas en el territorio del otro estado, o cuando dicha empresa aseguradora asegura contra riesgos situados en el territorio de un Estado, por medio de un agente no independiente.

El citado supuesto de Establecimiento Permanente no ha sido recogido en el modelo de la OCDE.

- El Establecimiento Permanente y el comercio electrónico

La actual regulación de los modelos de convenios no se considera la presencia física de una empresa en un territorio como requisito esencial para la existencia de un EP en comercio electrónico.

No obstante, desde el año 2003, el modelo OCDE incluyó en sus comentarios la posición de que una página de internet no constituye por sí sola un Establecimiento Permanente, pero sí lo es un servidor para la empresa que dispone de él para realizar las actividades propias de la misma, incluso en ausencia de personal.

A pesar de lo anterior, muchos de los países han realizado reservas al comentario, determinando que se ajustarán al mismo hasta que la OCDE concluya sus estudios sobre cómo gravar el comercio electrónico por medio de un Establecimiento Permanente; precisamente, existen una serie de movimientos que actualmente abogan por modificar el contenido del artículo 5 del modelo OCDE para incluir la presencia virtual además de la física como constitutiva de Establecimiento Permanente.

- Los beneficios empresariales

Los beneficios empresariales son las rentas obtenidas por cualquier clase de negocio, incluyendo la actividad profesional independiente.

Según el modelo OCDE los beneficios empresariales obtenidos por una empresa extranjera en un país, son gravables sólo en el país de residencia, a menos que: i) exista un Establecimiento Permanente en el Estado fuente; y, ii) el ingreso sea atribuible al Establecimiento Permanente. En tales casos puede quedar gravado en el Estado fuente.

Así, los beneficios empresariales obtenidos por una empresa extranjera en un Estado sin la utilización del Establecimiento Permanente, no son sometidos a gravamen en dicho Estado; es decir, se distribuye la potestad tributaria respecto de las rentas entre

los dos Estados contratantes, reconociendo al de residencia potestad exclusiva para gravar estas rentas.

Al respecto, UCKMAR (2014) señala que las rentas imputables a una estructura de Establecimiento Permanente son solo aquellas que se le puedan atribuir, esto en razón de que la actividad del Establecimiento Permanente no es una copia exacta de su casa matriz, por lo que los riesgos que asume tampoco coinciden. En tal sentido, para saber cuáles le son atribuibles, deben determinarse primero cuáles son las funciones y riesgos que le corresponden, con el fin de poder establecer sus utilidades y lidiar con la forma en que éstas deben gravarse.

- Renta del Trabajo Independiente

Antes del año 2000, en el artículo 14° del modelo OCDE, la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente eran tratadas por separado, las disposiciones del referido artículo eran similares a las aplicables a los beneficios empresariales, pero se utilizaba el concepto de base fijo y no el de establecimiento permanente, ya que originalmente se consideraba que este último concepto solo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. No obstante, la eliminación del artículo 14° en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7° y de base fija del artículo 14° o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7° o el 14°. Así, la eliminación del artículo del modelo OCDE significó que la definición de Establecimiento Permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija. Sin embargo, el modelo ONU, a la fecha mantiene lo previsto en su artículo 14°, siendo incluso que su texto fue corroborado en el año 2007.

3.2.2.2. La regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición Suscritos por Perú

Actualmente, el Perú mantiene suscritos siete Convenios de Doble Imposición, con los países de Brasil, Canadá, Chile, Corea del Norte, México, Portugal, Suiza.

Asimismo, el Perú se encuentra bajo la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la cual busca evitar la doble imposición entre sus países miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú).

En el siguiente cuadro se muestra información respecto de los instrumentos legales y las fechas de su aprobación, publicación, entrada en vigencia y aplicación.

Tabla 3.2: Cuadro de los instrumentos legales y sus fechas de aprobación, vigencia y aplicación de los países con quien Perú tiene firmado CDI

	BRASIL	CANADÁ	CHILE	COREA	MÉXICO	PORTUGAL	SUIZA	CAN
Aprobación	Res. Leg. N° 29233 (21/5/2008)	Res. Leg. N° 27904 (5/1/2003)	Res. Leg. N° 27905 (6/1/2003)	Res. Leg. N° 30140 (27/12/2013)	Res. Leg. N° 30144 (28/12/2013)	Res. Leg. N° 30141 (27/12/2013)	Res. Leg. N° 30143 (28/12/2013)	Decisión 578 publicada en la Gaceta Oficial CAN 5/5/2004
Ratificación	D. S. N° 019-2008-RE (6/6/2008)	D.S. N° 022-2003-RE (5/2/2003)	D.S. N° 005-2003-RE (17/1/2003)	D.S. N° 004-2014-RE (26/2/2014)	D.S. N° 003-2014-RE (16/1/2014)	D.S. N° 009-2014-RE (6/3/2014)	D.S. N° 008-2014-RE (28/2/2014)	Decisión 472 Res. Leg. 26674 Supremo N° 044-96-RE
Entrada en vigencia	14/8/2009	17/2/2003	23/7/2003	3/3/2014	19/2/2014	12/4/2014	10/3/2014	1/1/2005
Aplicable desde	1/1/2010	1/1/2004	1/1/2004	1/1/2015	1/1/2015	1/1/2015	1/1/2015	1/1/2005

Fuente : PromPeru

Al respecto, cabe destacar en primer lugar que si bien la mayoría de los mencionados CDI han sido suscritos adoptando los términos del modelo OCDE; sin embargo, en la suscripción de los convenios se ha optado también por incluir cláusulas del modelo ONU, que buscan proteger a los países importadores de capital, ello debido a que el modelo de la OCDE no resultaba del todo adecuado a nuestra realidad debido a que tiene como principal objetivo fomentar el comercio para países exportadores de capital, lo que no es el caso de nuestro país que es uno en vía de desarrollo.

Asimismo, es de destacar que el modelo del CAN es sustancialmente distinto a los demás CDI suscritos por el Perú, ya que éste ha sido elaborado siguiendo criterios completamente distintos a los previstos en los modelos OCDE y ONU antes analizados.

A continuación, se desarrollará con mayor detalle las principales diferencias en cuanto a la regulación del Establecimiento Permanente en los CDI suscritos por el Perú.

Es de indicar que la regulación completa se muestra en el Anexo N° 3 de la presente Tesis.

- CDI entre Perú y Portugal

El 1 de enero de 2015, entró en vigencia el Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos a la renta.

Este convenio, siguiendo el modelo ONU incorpora en su artículo 5°, como supuestos de Establecimiento Permanente, los siguientes:

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Portugal incorpora también a la actividad de montaje, así como a las actividades de supervisión. Asimismo, a diferencia del modelo OCDE, el plazo se reduce de 12 meses a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.
- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – Portugal señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.

Como bien se indica en la Guía de aprovechamiento: CDI Perú – Portugal elaborada por PromPerú²³ “bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en

²³ Información disponible en:
http://repositorio.promperu.gob.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/2174/convenio_evitar_doble_imposici%C3%B3n_tributaria_Per%C3%BA_Portugal_2017_keyword_principal.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa. En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente”.

- Adicionalmente, el numeral 3 del Protocolo del CDI Perú – Portugal señala que, para efecto del cómputo de los 183 días se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas o sustancialmente similares con las de la empresa, así como si son llevadas en conexión con la misma obra o proyecto.

- CDI entre Perú y Corea del Sur

El 3 de marzo de 2014 entró en vigor el Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo. Dicho convenio es aplicable a partir del 01 de enero del 2015.

Al igual que los demás CDI suscritos por el Perú, el CDI con Corea del Sur, sigue la línea del modelo OCDE, con ciertas diferencias, que se derivan del acogimiento de algunas de las cláusulas previstas en el modelo ONU. Así, en cuanto al tratamiento de Establecimiento Permanente se advierte las siguientes diferencias:

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú-Corea del Sur incorpora también a la actividad de montaje, así como a la actividad de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 6 meses.

- Se incorpora la prestación de servicios, incluidos los de consultoría por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Como bien se indica en la Guía de aprovechamiento: CDI Perú – Corea del Sur, elaborada por PromPerú²⁴ “bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa. En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente”.

- Finalmente es de anotar que conforme a dicho CDI, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 183 días en el caso de la prestación de servicios, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas, relacionadas o sustancialmente similares con las de la empresa.

- CDI entre Perú y Suiza

El 13 de marzo de 2014 entró en vigor el Convenio entre Perú y Suiza para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los

²⁴ Información disponible en:
http://repositorio.promperu.gob.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/2174/convenio_evitar_doble_imposici%C3%B3n_tributaria_Per%C3%BA_CoreaDelSur_2017_keyword_principal.pdf?sequence=1&isAllowed=y

impuestos a la renta y el patrimonio. Dicho CDI surtió efectos a partir del 01 de enero del 2015.

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Suiza incorpora también a la actividad de montaje, así como a la actividad de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – Suiza señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) por un periodo o periodos que en total no excedan de 9 meses en cualquier periodo de doce meses.

Al igual que en los CDI antes analizados, bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa.

En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente.

- Adicionalmente se debe considerar que en artículo 5 del Protocolo del CDI Perú – Suiza se señala que, para efecto del cómputo de los 183 días en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 9 meses en el caso de la prestación de servicios, el periodo durante el cual una empresa asociada con otra empresa (distinta de las empresas de ese Estado Contratante) desarrolla actividades en un Estado Contratante podrá ser agregado al período durante el cual la empresa con la cual está asociada¹² desarrolla actividades si dichas actividades están conectadas, siempre que se cuente una sola vez cualquier periodo durante el cual dos o más empresas asociadas desarrollen actividades concurrentes.

- Finalmente, cabe destacar que, en este convenio no se recogió la regla contenida en los convenios con Chile, Canadá, Brasil, Portugal, Corea del Sur y México, según la cual califica como Establecimiento Permanente el hecho que una empresa aseguradora de un país, recaude primas o asegure riesgos ubicados en el otro país a través de una persona ubicada en ese otro estado.

- CDI entre Perú y México

El 19 de febrero de 2014 entró en vigor el Convenio entre Perú y México para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal. Dicho CDI es aplicable a partir del 01 de enero de 2015.

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – México incorpora también a la actividad de montaje, así como a la actividad de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 6 meses.

- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – México señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa

de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.

Al igual que en los CDI antes analizados, bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa. En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente.

- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Temporal, conocido como Establecimiento Permanente por Asistencia Técnica, de acuerdo con la cual, la “asistencia técnica” prestada durante uno o más periodos que en total excedan de 90 días en un período cualquiera de 12 meses constituirán un EP. Esto es una completa novedad, ya que ninguno de los CDI suscritos previamente establecía la constitución de un EP por la prestación de asistencia técnica luego de un período de 90 días.

Es de anotar que de acuerdo al artículo 2° del Protocolo del CDI - Perú México, la definición de asistencia técnica es similar a la establecida en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Ésta según el protocolo se define como la transmisión de conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. La asistencia técnica también comprende el

adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados antes mencionados.

- Finalmente es de anotar que conforme a dicho CDI, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 183 días en el caso de la prestación de servicios, o de los 90 días en el caso de los servicios de asistencia técnica, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas, relacionadas o sustancialmente similares con las de la empresa.

- CDI entre Perú y Canadá

El 17 de febrero de 2003 entró en vigor el Convenio entre Perú y Canadá para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal. Dicho CDI es aplicable a partir del 01 de enero de 2004.

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Canadá incorpora también a la actividad de montaje. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses.
- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – Canadá señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.
- Bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que

el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa. En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente.

- Finalmente es de anotar que conforme a dicho CDI, para efecto del cómputo de los 183 días en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 183 días en el caso de la prestación de servicios, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas asociadas, siempre que dichas actividades sean llevadas en conexión con la misma obra o proyecto o prestación de servicios.

- CDI entre Perú y Brasil

El 14 de agosto de 2009 entró en vigor el Convenio entre Perú y Brasil para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y su patrimonio. Dicho CDI es aplicable a partir del 01 de enero de 2010.

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Brasil incorpora también a la actividad de montaje, así como a las actividades de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 6 meses.
- Adicionalmente, es de anotar que conforme a dicho CDI, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas o sustancialmente similares con las de la empresa.

- CDI entre Perú y Chile

El 01 de enero de 2004 entró en vigor el Convenio entre Perú y Chile para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y el patrimonio.

- En cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Chile incorpora también a la actividad de montaje, así como a las actividades de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 6 meses.
- Se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – Chile señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.
- Este supuesto es importantísimo, debido a que particularmente se trata de supuestos de exportaciones de servicios. Es así como, bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa.
- En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad

coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente.

- Finalmente es de anotar que conforme a dicho CDI, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 183 días en el caso de la prestación de servicios, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas asociadas, siempre que dichas actividades sean llevadas en conexión con la misma obra o proyecto o prestación de servicios.

3.2.2.3. La decisión 578 de la Comunidad Andina

La Decisión 578, comúnmente conocida como “Pacto Andino”, es emitida por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) con la finalidad de armonizar las normas referidas a evitar la doble imposición entre sus Países Miembros: Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú. No es un tratado internacional sino una norma de orden comunitario.

A diferencia del Modelo OCDE y ONU, el Pacto Andino utiliza únicamente el criterio de la fuente; es decir, la renta estará gravada en el país miembro en el que geográficamente se haya ejecutado la actividad económica que la genera.

Así, el artículo 6° de la Decisión 578 establece que las rentas por Beneficios Empresariales se gravan en el país donde dichas rentas se hubiesen generado. Sin embargo, dicha regla tiene una excepción que es aquella contenida en su artículo 14°, aplicable a las rentas derivadas de actividades empresariales consistentes en la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. Tal excepción consiste en cambiar la atribución de potestad tributaria hacia el país donde se produce el beneficio del servicio prestado. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se presta el servicio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Conforme a las citadas disposiciones, a las actividades empresariales o beneficios empresariales, se les aplica el criterio de la fuente productora; mientras que para los servicios empresariales por la prestación de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica o consultoría del artículo 14°, no es relevante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio.

Como se aprecia, a excepción de los demás convenios celebrados por el Perú, en la Decisión 578 no se establece la potestad de gravar en el país donde un contribuyente de un estado contratante tenga un establecimiento permanente. Por lo tanto, la empresa de un país miembro que realiza actividades en el territorio de otro país miembro y cuando tenga un lugar de administración, una fábrica, taller industrial, obra de construcción, una agencia de ventas, un depósito o cualquier otro local cuyo objeto sea preparatorio a la realización de actividades empresariales, solo gravará en el país miembro donde se genera la fuente productora de renta independientemente si en dicho país tenga un establecimiento permanente o no.

Por último, el referido artículo 6 de la Decisión N° 578 enuncia que: *“Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más países miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada país sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión”*.

El Pacto Andino no contiene estrictamente una definición de Establecimiento Permanente, esto por cuanto se establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables en el país donde esas actividades se estuvieran realizando, es decir en el Estado de la fuente.

Es al momento de aclarar cuando se entenderá que una empresa realiza actividades en un territorio, cuando aparece lo que sería el símil de la “lista positiva” de

Establecimiento Permanente. Esta lista establece los siguientes ejemplos (no exhaustivos):

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;*
- c) Una obra de construcción;*
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;*
- e) Una agencia o local de ventas;*
- f) Una agencia o local de compras;*
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;*
- i) Un agente o representante.”*

Cabe destacar que, para la configuración de estos supuestos, no se establece como condición el cumplimiento de plazo mínimo alguno.

Cabe precisar además que en el artículo 3° del Pacto Andino, se define la imputación de las rentas, conforme se indica a continuación: “independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”.

Por lo tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

3.2.3. La Regulación interna del Establecimiento Permanente vs. la Regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú

Del análisis de la regulación interna del Establecimiento Permanente frente a la Regulación del Establecimiento Permanente en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú, se desprenden como principales diferencias las siguientes:

- En el Perú, el concepto de Establecimiento Permanente se usa en un CDI con finalidad distinta a la que se utiliza en la legislación interna de cada estado contratante
- La definición de Establecimiento Permanente dada por los modelos de CDI es más restringida que la contenida en nuestra legislación interna, en tanto bajo el esquema de los CDI, por ejemplo, dejan de tener la condición de Establecimiento Permanente las instalaciones móviles utilizadas para la exploración o explotación de recursos naturales, entre otros supuestos considerados positivamente como Establecimiento Permanente por nuestra legislación interna. No obstante, en un supuesto en el que existe un CDI entre los estados contratantes, siempre prevalecerá lo previsto en el CDI.
- Los CDI recogen como supuestos de Establecimiento Permanente, a las obras, proyectos de construcción, instalación o montaje, actividades de supervisión, condicionándolos a que su existencia cumpla en período mínimo de tiempo. La legislación interna no contempla este supuesto,
- La legislación interna no establece límites de tiempo como criterio para configurar el EP en ningún supuesto.

3.2.4. *Precisiones efectuadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto del concepto de Establecimiento Permanente*

Alcances sobre la regulación interna respecto del “agente dependiente”

En el Informe N° 274-2002-SUNAT/K00000, la Administración Tributaria, absolvió la consulta referida a si las entidades financieras del exterior (sujetos no domiciliados), que al amparo de la Ley N° 26702, designan representantes en el país, deben tributar o no con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas como sujetos domiciliados en el Perú por las operaciones de préstamos que realizan con empresas domiciliadas.

En dicho informe, la Administración Tributaria, luego de citar lo previsto en el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 3° de su Reglamento, indicó que las personas no domiciliadas, por sus rentas de fuente peruana, deberán tributar el Impuesto a la Renta como sujetos domiciliados en el país en la medida en que hayan constituido un establecimiento permanente en el Perú, precisando que existirá establecimiento permanente cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos:

- Que la empresa no domiciliada desarrolle en el país actividades esenciales, y no de carácter auxiliar o preparatorio.
- Que la empresa no domiciliada actúe en el país a través de un sujeto con estatuto dependiente que ejerza habitualmente poderes para celebrar negocios a su nombre.

Respecto a lo que debe entenderse como “actividades preparatorias o auxiliares”, la Administración Tributaria indicó que de acuerdo al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio, un establecimiento puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de los beneficios, que es difícil atribuir a esta

instalación fija de negocios una parte cualquiera de dichos beneficios, y que como ejemplo se pueden citar las instalaciones utilizadas únicamente para hacer publicidad, suministrar información, efectuar investigaciones científicas o vigilar la ejecución de un contrato relativo a una patente o a un "know how" (saber-hacer) si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar". Agrega, que a menudo, es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades de la instalación fija de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. En ese sentido, una instalación fija de negocios cuyo objeto general es idéntico al del conjunto de la empresa no ejerce una actividad preparatoria o auxiliar.

Respecto a lo que debe entenderse como "estatuto dependiente", la Administración Tributaria, citando a GILDEMEISTER (1995)²⁵, precisó que se refiere a la existencia de un vínculo jurídico con una persona determinada, exista o no un establecimiento material en sí. Deberá tratarse de un agente con estatuto dependiente de la empresa, de acuerdo a los poderes efectivamente otorgados. Además, deberá actuar habitualmente como representante inmediato (en nombre y por cuenta ajena, con poderes que le faculten para concluir contratos y obligar al poderdante en relación con la actividad propia de la empresa).

Efectuadas las citadas precisiones, la Administración Tributaria señaló que de acuerdo con los artículos 45° y 46° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, "la labor de un representante de una institución no establecida en el país se orienta fundamentalmente a realizar labores de promoción de sus representadas entre posibles clientes. Su labor no presume la realización de actividades propias de sus representados como sería la captación de fondos o la colocación de fondos, sino meramente el dar a conocer a su representada como una posible opción de financiamiento. En ese sentido, estos representantes no constituyen intermediarios mercantiles como ocurre en el caso

²⁵ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo. Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes, p. 211. PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ; Lima, 1995.

de los corredores de seguros”. Asimismo, anotó que en el Oficio N° 18525-2002, la citada Superintendencia ha indicado que, si bien no existe un listado de actividades permitidas para los mencionados representantes, “se dedican a realizar actividades de promoción de sus representadas, manteniendo contacto con posibles clientes de ésta”.

Así, la Administración Tributaria concluyó que, dado que los representantes de entidades financieras del exterior se limitan a contactar clientes potenciales de los servicios que brinda la representada, sus actividades en el país únicamente tienen carácter preparatorio o auxiliar; por lo que resultaba aplicable la excepción prevista en el numeral 4 del inciso b) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Adicionalmente, precisó que la naturaleza de las actividades que desarrollan en el Perú los representantes de entidades financieras del exterior, también descarta que dichos representantes tengan y ejerzan habitualmente en el país poderes para concertar negocios a cargo de sus representadas, pues su labor está orientada a la promoción de las mencionadas entidades financieras con posibles clientes; por lo que en el caso analizado no se configura el supuesto previsto en el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, la Administración Tributaria concluyó que los representantes de entidades financieras del exterior no constituyen establecimientos permanentes de estas y, por lo tanto, no deberán tributar el Impuesto a la Renta como sujetos domiciliados por las operaciones que realicen en el país; siendo que los ingresos derivados de los servicios que presten en el Perú estarán sujetos a la retención del Impuesto a la Renta por parte de las personas o entidades que los paguen o acrediten, de acuerdo con el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de lo antes indicado, la Administración Tributaria precisó que teniendo en cuenta lo señalado por la Superintendencia de Banca y Seguros en el Oficio N° 18525-2002, en el sentido que “en la práctica se ha observado que en ocasiones estos representantes son autorizados para realizar determinados actos (no habituales) y para lo cual son investidos de los poderes suficientes. La habitualidad para la celebración de

contratos propios del representado constituye un indicio de realización de actividades no autorizadas”. En tal sentido, si bien una persona puede estar acreditada ante la Superintendencia de Banca y Seguros como representante de una entidad financiera del exterior, si se verifica que se le confiere y ejerce poderes de modo habitual para celebrar negocios por su representada, la existencia de dicho representante constituirá un establecimiento permanente de ésta.

Respecto a la consulta referida a si dichas entidades deben tributar o no con el IGV, la Administración Tributaria precisó que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas un sujeto es domiciliado en el país cuando reúna los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta. Agregó que toda vez que los representantes de entidades financieras del exterior no constituyen establecimientos permanentes, en consecuencia, dichas entidades no se consideran domiciliadas en el Perú, por tanto, tampoco tendrán tal calidad para efecto del Impuesto General a las Ventas.

Finalmente, la Administración Tributaria precisó que no deben confundirse los ingresos que puedan obtener los representantes de las entidades financieras del exterior por su labor de representación con los que obtienen dichas entidades por sus operaciones de financiamiento con empresas domiciliadas. En tal sentido, los ingresos que obtengan los mencionados representantes se deberán sujetar a lo dispuesto en la legislación del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con cada caso en particular.

Alcances respecto de la Decisión 578

En la RTF N° 03256-3-2013 de fecha 26 de febrero de 2013, el Tribunal Fiscal ha precisado que en virtud de lo establecido por los artículos 3° y 8° de la Decisión 578, una sucursal de una empresa matriz domiciliada en Ecuador que tiene por actividad principal el transporte terrestre, sólo está sujeta al Impuesto a la Renta del país miembro en el que está domiciliada, esto es, en el mencionado país, por lo que en el Perú debe ser considerada como exonerada del Impuesto a la Renta.

Dicha precisión efectuada por el Tribunal Fiscal deja evidencia de la diferente regulación contenida en la Decisión 578, comparada con lo regulado en los demás CDI suscritos por el Perú.

De la naturaleza del Establecimiento Permanente

En la RTF N° 01651-5-2004 de fecha 19 de marzo de 2004, el Tribunal Fiscal ha precisado que las disposiciones que regulan el impuesto consideran a la sucursal de una empresa establecida en el exterior como un sujeto distinto a su matriz, pues mientras la primera es considerada como un sujeto domiciliado que puede prestar servicios en el país gravados con el impuesto, la matriz conserva su naturaleza de no domiciliada.

En dicha resolución, el Tribunal Fiscal explicó que no puede sostenerse que, para efectos del IGV, la sucursal de una empresa establecida en el exterior constituye un solo sujeto con su casa matriz pues ello implicaría que la primera sólo podría considerarse como un sujeto no domiciliado (calidad de su matriz) contrariamente a lo previsto por las normas que regulan el citado impuesto.

Aclaró que, si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no implica que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere independientes. Anotó que al respecto a ello, Antonio Lovisoló²⁶, al tratar sobre los establecimientos permanentes como centros de imputación subjetivos señala que “(...) a los fines fiscales, la casa matriz y su establecimiento permanente son considerados como autónomos y diversos centros de referencia de imputación de obligaciones jurídicas, a semejanza de lo que se verificaría entre dos sujetos autónomos aunque vinculados entre sí por un interés económico común”.

Agregó que Enrique Elías Laroza²⁷, al comentar sobre las sucursales de personas jurídicas constituidas en el extranjero señala que “(...) si bien la definición de sucursal contenida en el artículo 396° de la Ley General de Sociedades resulta aplicable a todas

²⁶ Curso de Derecho Tributario Internacional – Coordinador Víctor Uckmar. Tomo I. Editorial Temis S.A., 2003, pág. 316.

²⁷ Enrique Elías. Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú. Tomo III. Editora Normas Legales S.A.C., Segunda Edición – setiembre de 2000, páginas 1070 y 1071.

las sucursales establecidas en el país, con independencia del lugar de constitución de la principal, existen diferencias prácticas entre ambos tipos de sucursales que justifican un tratamiento diferenciado en ciertas materias sin que ello comprometa la unidad del concepto de sucursal en la legislación peruana (...) Las diferencias surgen de la mayor o menor autonomía de gestión derivada de la lejanía con la principal, del hecho que la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero se encuentra sujeta a ordenamientos jurídicos distintos (...) Por estas razones existe como una constante en la legislación peruana, un tratamiento diferenciado entre ambos tipos de sucursales, que tiende a asimilar a las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero a sociedades con personalidad propia (...).”

Precisó que, de acuerdo al citado autor, existen diferencias entre sucursales de empresas peruanas y sucursales de empresas extranjeras, incluyendo normas societarias que sólo se aplican a éstas últimas.

Así, concluyó que la sucursal es un sujeto independiente de su matriz para efectos del Impuesto General a las Ventas.

Por su parte, en los Informes N° 023-2015-SUNAT/5D0000, 016-2016-SUNAT/5D0000 y 127-2016-SUNAT/5D0000 la Administración Tributaria ha precisado que conforme a lo previsto en los artículos 7° y 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de dicho impuesto, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente establecidos en el país de personas jurídicas no domiciliadas, poseen una personería jurídico tributaria propia y distinta de su matriz, y siendo ello así, toda vez que la sucursal establecida en otro país no tiene personería jurídica distinta de la de su matriz, resulta evidente, entonces, que la personería jurídico tributaria propia de la sucursal ubicada en el Perú es también distinta respecto de aquella otra sucursal.

De acuerdo a las precisiones efectuadas por la Administración Tributaria, respecto de lo previsto en la norma, se entiende que la “personería jurídica” que se está regulando para fines tributarios es una ficción tributaria, en virtud del principio de Autonomía del Derecho Tributario, pues para propósitos civiles y mercantiles, según el

Código Civil y la Ley General de Sociedades, la sucursal comparte la personería jurídica de su principal.

Lo que se cuestiona al respecto, es en qué medida la referida ficción puede obligar a la sucursal y su principal a sustentar sus operaciones con contratos y otros documentos propios de los negocios jurídicos entre empresas independientes, y se emitan comprobantes de pago recíprocamente como si efectuasen operaciones entre sí; ello en el entendido que tal ficción tributaria únicamente se debería limitar a considerar a la sucursal peruana como un centro de imputación de rentas de fuente peruana por las cuales la principal del exterior tributaría en el Perú bajo las mismas reglas que las empresas peruanas, es decir, aplicando el Impuesto a la Renta como un tributo de periodicidad anual, deduciendo de las rentas brutas los gastos incurridos para generarla o mantener su fuente, cumpliendo todas las obligaciones de libros, registros y comprobantes de pago previstas en las normas peruanas, etc.

De las obligaciones formales de un Establecimiento Permanente

En el Informe N° 054-2013-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria, precisó lo siguiente:

- Una sucursal o un establecimiento permanente en el país de una empresa no domiciliada, respecto a sus rentas de fuente peruana, recibe el tratamiento de un domiciliado, por lo que dicho sujeto se encuentra obligado a inscribirse en el RUC en la medida que adquiera la condición de contribuyente y/o responsable de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, o se encuentre en los demás supuestos del artículo 2° del Reglamento de la Ley del RUC.
- Si la empresa no domiciliada no realiza actividades económicas a través de una sucursal o un establecimiento permanente en el país, estará obligada a inscribirse en el RUC si adquiere la condición de contribuyente y/o responsable de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, o si se encuentra en los demás supuestos a que se refiere el citado artículo 2°, salvo que únicamente obtenga rentas

que estén sujetas a retención en la fuente u obtenga rentas por las cuales no se les efectúe la retención por cuanto el pagador es una entidad no domiciliada.

- La sucursal o establecimiento permanente de una empresa no domiciliada que realiza actividades económicas en el país debe emitir comprobantes de pago de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Marco de Comprobantes de Pago y en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Si la empresa no domiciliada realiza actividades económicas en el Perú sin constituir una sucursal o un establecimiento permanente, y sólo obtiene rentas que están sujetas a retención en el país, o rentas por las cuales no se le efectúe la retención por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada, al no encontrarse obligada a inscribirse en el RUC, no corresponde que emita comprobantes de pago conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago; sin embargo, los documentos que emita deben consignar por lo menos, su nombre, denominación o razón social y domicilio, así como la fecha y el monto de la operación a efectos que pueda ser deducido como gasto por una empresa domiciliada.
- Respecto a la posibilidad que la empresa no domiciliada utilice comprobantes de pago emitidos en el extranjero por otro sujeto no domiciliado, es preciso indicar que tanto si la empresa no domiciliada realiza o no actividades económicas en el país a través de una sucursal o establecimiento permanente, podrá recibir documentos emitidos en el extranjero por otro sujeto no domiciliado, sin que sea exigible que éstos reúnan las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

De los créditos por el Impuesto a la Renta pagado en el extranjero

En el Informe N° 023-2015-SUNAT/5D0000, la Administración Tributaria, precisó lo siguiente:

- El Impuesto a la Renta empresarial pagado en el país en que se ha establecido una sucursal constituye crédito contra el Impuesto a la Renta que corresponde pagar a la persona jurídica domiciliada en el Perú que tiene dicha sucursal.
- No corresponde aplicar como crédito contra el Impuesto a la Renta peruano, el impuesto pagado en el país donde se ha establecido la sucursal, si el pago se efectuó después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de la empresa domiciliada en el Perú.
- El Impuesto a la Renta pagado en el exterior con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta peruano por exigencia de la normativa legal del país donde se ha establecido la sucursal, constituye gasto deducible para la determinación de la renta neta de fuente extranjera de la empresa domiciliada en el Perú.

Precisiones relacionadas respecto del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con el Estado Chileno

En el Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 del 6 de febrero de 2006, la Administración Tributaria ha señalado que toda empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú en virtud del Convenio Perú – Chile, ya sea que se trate de aquellos establecimientos permanentes que también se encuentran recogidos en la legislación peruana (caso de la definición general de establecimiento permanente o de los agentes independientes por ejemplo) o de aquellos que no están previstos en la legislación peruana (obras de construcción y servicios empresariales por intermedio de empleados), los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta Peruano de acuerdo a lo establecido en el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo tributar tales beneficios conforme al artículo 55° de la citada Ley de Renta.

Respecto de si los servicios prestados por empresas chilenas a personas jurídicas domiciliadas en el país, están afectos a la retención del Impuesto a la Renta peruano, la Administración Tributaria señaló que tratándose de una empresa chilena que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio, más no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO; debiendo tales beneficios tributar el referido impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, el establecimiento permanente debe tributar conforme a las reglas previstas para los sujetos domiciliados en nuestro país que son perceptores de rentas empresariales.

Para tal efecto, la definición de establecimiento permanente utilizada por la SUNAT fue la contenida en el artículo 5° del Convenio, conforme se aprecia de la nota 8 del Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000, y no la prevista en el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo tanto, se advierte que el razonamiento de la Administración Tributaria se sustentó en el hecho que el artículo 55° de la Constitución Política del Perú dispone que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del Derecho Nacional, y toda vez que el Convenio con Chile, al haber sido suscrito de acuerdo al procedimiento establecido (aprobado por el Congreso y ratificado por el Presidente de la República), forma parte del derecho nacional, aunque en rigor no se encuentre consignado en la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento. Es así que en el citado informe la SUNAT aceptó que mediante un Convenio se pueden crear hechos imposables.

No obstante, como ya se ha indicado precedentemente, los Convenios únicamente pueden servir de instrumentos para determinar cuál será el Estado que gravará la operación, más de ningún modo puede ser considerado como fuente de derecho que sirve para crear un hecho imponible no previsto en la legislación interna ni para modificar la configuración del establecimiento permanente como por ejemplo de

configuración instantánea a configuración periódica o viceversa, aspectos que deben ser regulados por el derecho interno del Estado de la fuente.

En el mismo error ha incurrido la Administración Tributaria en el Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000, en el que la SUNAT consideró que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta Peruano.

La SUNAT señaló además que se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un mismo proyecto) y los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.

Sobre este particular, es de precisar que los supuestos de establecimiento permanente según los Convenios suscritos por el Perú son más amplios que los contemplados en la Ley del Impuesto a la Renta peruana, prevaleciendo la definición de los Convenios sobre la definición interna. En consecuencia, la renta obtenida a través del establecimiento permanente se encontrará sujeta a imposición en Perú (como Estado donde se genera la renta), siempre y cuando la renta en cuestión estuviera contemplada como renta gravada bajo la legislación peruana. Cabe señalar que bajo este supuesto, no se está sometiendo a imposición a una renta no prevista como renta gravada por la legislación peruana, sino que dicha renta está siendo sometida a una concreta modalidad de tributación, esto es, bajo la institución jurídica del establecimiento permanente.

Sin embargo, como se ha indicado, la doctrina señala que *“los efectos que produce la existencia de un establecimiento permanente deben ser reglados en la normativa interna de los Estados, en razón del principio de legalidad, el cual impide que una norma de directa aplicación haga nacer obligaciones tributarias no previstas en las normas internas. Por ello, los convenios para evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria, sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación”*.

Asimismo, el artículo 74° de la Constitución política señala que *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*.

A su vez la Norma IV del Código Tributario establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades se puede *“crear, modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción...”*.

De lo glosado en los párrafos anteriores se tienen dos posiciones contrapuestas o antagónicas; una referida a que no se puede someter a imposición a una renta no definida en la Ley del Impuesto a la Renta, aunque esta haya sido definida en los Convenios bajo la denominación del establecimiento permanente. Al respecto, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal²⁸ y Corte Superior de Justicia que señalan que un tratado es un acuerdo entre dos Estados y se encuentra por encima de la Ley interna.

Ahora bien, cabe anotar al respecto, que el Servicio de Impuestos Internos de Chile emitió el Oficio N° 2.890178, señalando que *“... los Convenios para evitar la doble tributación asignan derechos de imposición a los Estados contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributan respecto de las rentas que perciban”*.

²⁸ Como por ejemplo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02755-3-2015.

Al respecto, se concuerda con la opinión vertida por la Administración Tributaria de Chile, debido a que las normas de los Convenios para evitar la doble imposición solo contienen reglas de reparto de la potestad tributaria, pero no pueden modificar un hecho imponible de configuración instantánea a otro de configuración periódica, ya que este aspecto sólo puede estar contenido en el derecho interno del Estado de la fuente.

CAPITULO IV. IMPACTO DE LA ACCION 7 DEL PLAN BEPS EN EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

4.1 Del Impacto de la Acción 7 del Plan BEPS en el concepto de EP contenido en la legislación interna del Perú

A partir de lo analizado en los capítulos precedentes, se desprende que la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE, pone en evidencia las falencias de la actual regulación de la figura del Establecimiento Permanente adoptada por los países a nivel mundial, incluyendo a aquellos que al suscribir sus Convenios de Doble Imposición se han basado en los modelos propuestos por la OCDE y la ONU; siendo que tales falencias han provocado la erosión de bases imponibles y el indebido traslado de beneficios hacia los países de menor imposición.

En efecto, tal como se ha explicado en el Capítulo I del presente trabajo, la actual regulación de la figura de Establecimiento Permanente ha dado espacio a que las Administraciones Tributarias esbocen diversas interpretaciones respecto a los supuestos de configuración o no de un Establecimiento Permanente. Es así que las empresas internacionales, valiéndose de la actual regulación del Establecimiento Permanente y aprovechando aquellas interpretaciones más beneficiosas, han estructurado sus operaciones de tal manera que sus actividades llevadas a cabo en más de un país, no configuren un Establecimiento Permanente, o que éstas calcen precisamente en alguna de las excepciones a la figura de Establecimiento Permanente previstas en el párrafo 4 del artículo 5° de los modelos de Convenios de Doble Imposición. Tales estructuraciones involucran principalmente, la utilización de comisionistas como forma de transferir la carga tributaria relacionada a ventas realizadas en países de alta tributación; y, la fragmentación de operaciones para ajustarse con alguna de las excepciones establecidas en el cuarto párrafo del artículo 5° de los Convenios de Doble Imposición.

Es precisamente que, atendiendo a ese tipo de estructuraciones empresariales, la OCDE a través de su Plan de Acción BEPS, ha planteado en su Acción 7, la necesidad de actualizar la definición de la figura del Establecimiento Permanente, contenida en el artículo 5° de su modelo de Convenio de Doble Imposición, con el objetivo de impedir que las empresas puedan artificialmente evitar la configuración de establecimientos permanentes.

Ahora bien, del análisis de la propuesta elaborada por la OCDE contenida en la citada Acción 7, así como de nuestra regulación interna sobre Establecimiento Permanente, se advierte que la actual regulación del Establecimiento Permanente contenida en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, tendría un desfase respecto de aquella regulación de Establecimiento Permanente planteada por la OCDE, lo que nos pondría en una situación de desventaja, frente a aquellos Estados que incorporen en su regulación las recomendaciones contenidas en la Acción 7 del Plan BEPS, y en general, frente a la realidad económica mundial, en la que las empresas buscan reducir su carga tributaria adoptando las estructuras mencionadas en los párrafos anteriores.

En tal sentido, con el fin de enfrentar a las figuras elusivas estructuradas por las empresas internacionales, evitar la erosión de la base imponible del impuesto a la renta y el traslado de beneficios fuera de nuestro país, estando a que los problemas que aborda la citada Acción 7 no son ajenos a nuestra realidad, y debido a que Perú se encuentra en el proceso de adhesión como país miembro de la OCDE, se propone lo siguiente:

- i) Las precisiones sobre el concepto de Establecimiento Permanente que actualmente recoge el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 3°, deben ser trasladados a la Ley del Impuesto a la Renta, dejando de formar parte de la norma reglamentaria.

En efecto, la definición de establecimiento permanente contenida en el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no tiene una derivación expresa de la norma legal para delimitar el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria, lo que según nuestro punto de vista es un grave error de regulación ya que la definición de establecimiento permanente constituye

un elemento estructural al que se le aplicará el gravamen, por tanto, es sumamente necesario que tal definición esté contenida en una norma con rango de ley.

La regulación de los elementos constitutivos del hecho imponible en una norma con rango de ley, brinda seguridad jurídica a los contribuyentes. En efecto, la seguridad jurídica otorga lo que se denomina como “*previsibilidad*”, elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la “previsibilidad”; debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario (García, Revista de Derecho y Sociedad N° 27).

Resulta además importante anotar que la regulación de los supuestos que configuran un Establecimiento Permanente en la Ley del Impuesto a la Renta, y ya no en el Reglamento, permitirá evitar que en las controversias suscitadas respecto de la configuración de un Establecimiento Permanente, los contribuyentes no aleguen la vulneración al Principio de Reserva de Ley contenida en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, principio que además se encuentra estrechamente vinculado con el principio de Reserva de Ley conforme se encuentra preceptuado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

- ii) Modificar la redacción del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, de tal modo que su texto no deje entrever que las sucursales y agencias son entidades distintas al Establecimiento Permanente.

Como se ha explicado en el Capítulo II del presente trabajo, las sucursales y agencias son modalidades de Establecimiento Permanente; esto es, no son entidades con distinta naturaleza, sino que son la especie de un mismo género.

En efecto, como bien indica (ALVA, 2017)

“dentro del concepto de establecimiento permanente pueden presentarse varias figuras, las cuales se diferenciarán una de otra por el mayor o menor grado de autonomía que pueda tener respecto de su matriz, de la composición del accionariado de las partes que tienen participación en las empresas constituidas, el grado de influencia significativa que pueda presentarse, entre otros”.

En tal sentido, la regulación contenida en el citado artículo ya no debe hacer mención a la expresión *“sucursales, agencias o establecimientos permanentes”*, sino que deben indicar *“sucursales, agencias o cualquier otro tipo de establecimiento permanente”*, tal como lo señala el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha precisión, al igual que la propuesta anterior, brindará claridad respecto del concepto de Establecimiento Permanente, evitando interpretaciones erróneas.

- iii) Adecuar la definición de Establecimiento Permanente, atendiendo a las recomendaciones contenidas en la Acción 7 del Plan Beps, esto es: i) incluir los criterios adicionales propuestos en el apartado A) de la citada acción para poder descartar la figura del comisionista independiente en aquellos casos en que las empresas no domiciliadas suscriben contratos de comisión encubriendo operaciones en las que el supuesto comisionista no actúa como tal sino como un agente dependiente; y, ii) precisar, tal como lo hacen los apartados C) y D) de la citada acción, que los supuestos de excepción a la configuración de Establecimiento Permanente únicamente están referidos a aquellos supuestos que implican verdaderas actividades de carácter auxiliar y preparatorio.

A fin de descartar la figura del comisionista independiente en aquellos casos en que las empresas no domiciliadas suscriben contratos de comisión encubriendo operaciones en las que el supuesto comisionista actúa como un agente dependiente, se propone que lo previsto actualmente en el numeral 2 del literal a)

del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pase a formar parte del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando lo siguiente:

“Se configura establecimiento permanente:

*Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos o **negociar los elementos materiales de los contratos**, en nombre de las mismas”.*

A tal efecto, debe considerarse que la negociación de los elementos materiales del contrato, implica que la persona negocie en nombre de la empresa principal, para el traspaso de la propiedad o de derechos de uso sobre activos propiedad de la principal, o para la prestación de servicios. Esta precisión deberá ser recogida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Paralelamente, se debe excluir del numeral 5 del literal b) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la precisión contenida en el citado numeral que señala que *“No obstante, cuando ese representante – comisionista-realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral”.*

La eliminación de la citada precisión permitirá determinar la existencia o no de exclusividad en un contrato de comisión, sin necesidad de sujetar dicha determinación a un porcentaje, sino a partir del análisis de cada caso en particular.

De otro lado, a fin de que se considere únicamente a aquellos supuestos que implican verdaderas actividades de carácter auxiliar y preparatorio, como supuestos de excepción a la configuración de Establecimiento Permanente, se propone que la Ley del Impuesto a la Renta, recoja de manera expresa dicha precisión en su regulación. Es decir, el literal b) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que pasaría a formar parte del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, debe indicar expresamente lo siguiente:

“b) No constituyen establecimiento permanente las actividades de carácter auxiliar y preparatorio, tales como (...)”.

Asimismo, se considera necesario que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta recoja una precisión respecto de aquello que configura una actividad de carácter auxiliar o preparatorio, destacando que constituyen actividades preparatorias aquellas actividades realizadas para poder prestar una parte esencial y significativa de una actividad principal; mientras que constituyen actividades auxiliares aquellas actividades realizadas para apoyar la prestación de una parte esencial y significativa de una actividad principal, sin que forme parte de dicha actividad. Además, se debe precisar que la definición de los términos preparatorio y auxiliar depende de la importancia relativa de la actividad comparada con el negocio de la empresa en su conjunto.

Finalmente, es pertinente anotar que si bien muchos respetados estudiosos de nuestro país y que día a día contribuyen con alimentar la doctrina nacional, consideran que Perú no debe recoger en su legislación interna los cambios que propone el Plan de Acción BEPS, dado que dicho Plan, al haber sido elaborado por la OCDE constituye una propuesta que tiene como base únicamente la realidad económica de países desarrollados y no de países en desarrollo como es el Perú; este equipo de estudio discrepa con dicha opinión, toda vez que el país, al formar parte de una economía globalizada, en la que actúa mayoritariamente como proveedor de materias primas y receptor de empresas multinacionales que estructuran sus operaciones bajo las modalidades de elusión advertidas por la OCDE; el planteamiento de la Acción 7 de la OCDE no se aleja del todo de nuestra realidad; por el contrario, debe tenerse presente que lo que busca dicha Acción es enfrentar a una nueva realidad en la que los países en desarrollo venden bienes de consumo a países desarrollados. Por ende, se considera que es absolutamente necesario adoptar los alcances de la referida acción en nuestras normas internas.

En tal sentido, lo que nuestro país tiene que hacer ante tal escenario es aprovechar al máximo la propuesta de la OCDE, e incorporarla a nuestra legislación haciéndole las modificaciones necesarias para adecuarla precisamente a nuestra realidad, tal como se ha propuesto en párrafos anteriores.

4.2 La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: La cláusula antielusiva general

Nuestro país recoge como parte de su regulación tributaria, una cláusula antielusiva general, la misma que consta en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario cuyo texto señala lo siguiente:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados”.

A través de este dispositivo se procura descubrir situaciones de elusión tributaria a cargo de los contribuyentes, quienes aprovechan figuras como fraude a la ley, simulación o la propia evasión, ello en perjuicio del fisco²⁹.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, se suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la citada Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

Sin embargo, atendiendo a la actual coyuntura de nuestro país, todo parece indicar que a partir del segundo semestre del presente año, se levantará la citada suspensión. En efecto, el 17 de enero del presente año, Víctor Shiguiyama, Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, anunció en relación a la Norma XVI que: “*Se está trabajando con el Ministerio de Economía y Finanzas para ver cómo se implementará este año. Esta herramienta no se va a utilizar indiscriminadamente, sólo para algunos casos*

²⁹ Esta información se encuentra disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/10/02/la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario-la-clausula-elusiva-general/> (consultado el 08 de febrero de 2018).

*muy específicos y complejos*³⁰". Todo ello porque la institución se está adecuando al nuevo marco de la fiscalidad internacional, con mecanismos como el intercambio de información con 114 países, el levantamiento del secreto bancario y el uso de las normas BEPS.

Ahora bien, la Norma XVI constituye una norma que regula la facultad que SUNAT posee para poder realizar la recalificación de operaciones, determinar supuestos de elusión de normas tributarias y simulación; por lo tanto, una vez levantada su suspensión, la Administración Tributaria del Perú va contar con un poder bastante amplio para poder recalificar un hecho que considere como evasión.

En ese escenario, muchos se preguntarán si teniendo en nuestra normatividad interna una norma que sanciona los supuestos de evasión y elusión ¿cabe incorporar como parte de nuestra legislación las acciones BEPS, que también tienen el mismo objetivo?.

Al respecto, se considera que la respuesta a dicha interrogante es positiva, ello por los motivos que se indican a continuación.

Desde su promulgación, la citada norma ha sido el centro de muchos cuestionamientos y críticas. Así, por ejemplo, **BRAVO CUCCI** (2012) señaló lo siguiente en una entrevista al Diario El Comercio sobre la Norma XVI del Título Preliminar, incorporada al texto del Código Tributario a través de la modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N° 1121:

“En estos momentos, no se tiene certeza de en qué sentido interpretará la Sunat la palabra elusión. Todo parece apuntar a que lo hará en un sentido amplio, abarcando en general cualquier planeamiento tributario. Lo que no tomó en cuenta el Ejecutivo al incorporar esa norma, es que en el Perú existe la obligación de contribuir, pero no existe el deber de elegir la alternativa de

³⁰ Esta información se encuentra disponible en: <https://gestion.pe/economia/sunat-peruanos-pidieran-boletas-recaudaria-s-3-000-millones-225175> (consultado el 08 de febrero de 2018)

negocios que genere una mayor obligación tributaria”, acotó. ¿Qué les queda hacer entonces a las empresas? (...) la única solución en circunstancias como estas, y mientras no haya una definición de la interpretación que tendrá la Sunat si se dicta alguna otra nueva norma, es no hacer ni implementar planeamientos tributarios. Esta norma antielusiva genera una gran inseguridad jurídica”.

Críticas como la antes citada se sustentan principalmente en que la calificación de un caso como supuesto de elusión, la va realizar el funcionario de SUNAT con un cierto margen de subjetividad, ello toda vez que la Norma XVI no regula un supuesto específico de elusión ni establece con precisión cuales serán los hechos o indicios que se tendrán en cuenta para su configuración.

En ese escenario, se considera que si bien es necesario e importante tener en nuestro sistema tributario una cláusula general antielusiva, siempre será más beneficioso, en pro de la seguridad jurídica, contar con una norma que recoja supuestos objetivos y específicos de elusión. Bajo esa lógica, resultará más beneficioso contar en nuestro ordenamiento con normas que nos permitan determinar y sancionar de modo objetivo y específico los supuestos de elusión bajo la figura del Establecimiento Permanente.

Lo antes indicado guarda coherencia con la actual práctica de otros países. Al respecto, es pertinente anotar lo señalado por DURÁN ROJO (2014):

“La segunda razón, de oportunidad, tiene que ver con la meta del Gobierno Peruano de formar parte de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). La casi totalidad de países miembros tiene incorporada en su legislación interna o sus tribunales han construido una Cláusula General Antielusiva, sin que con ello se haya generado algún conflicto jurídico fundamental; y se estaría exigiendo a los pocos que no lo tienen que la incorporen prontamente pues a efectos de la OCDE un elemento que muestra un sistema jurídico tributario mínimamente idóneo y competitivo es tener vigente y aplicar una Cláusula General Antielusiva”.

En ese sentido, se concluye que independientemente del hecho que se inicie la aplicación de la Norma XVI, ajustar las normas de Establecimiento Permanente conforme a la propuesta planteada en el presente trabajo tendrá efectos positivos, y no generará ningún conflicto jurídico.

CAPITULO V: CONCLUSIONES

- La globalización es un fenómeno que ha impulsado a las empresas internacionales a estructurar sus operaciones deslocalizando sus actividades hacia diversos estados en los que puedan obtener mayores utilidades. No obstante, en su afán de maximizar sus beneficios, las empresas multinacionales, buscan reducir su carga impositiva; a tal efecto, vienen utilizando estructuras corporativas que les permitan el traslado de sus ingresos desde las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, llevándolos a tributar a jurisdicciones de baja o nula imposición. Las referidas prácticas han generado la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo que perjudica la integridad de los sistemas tributarios del mundo.
- En respuesta, a la problemática antes descrita, la OCDE, manifestó al mundo su preocupación a través del Proyecto BEPS, documento que nace por impulso de las principales economías del mundo y que tiene por objeto brindar coherencia, transparencia y sustancia al sistema fiscal internacional a fin de eliminar los defectos y desajustes normativos que permiten a las empresas multinacionales estructurar estrategias de planificación fiscal agresiva. Así, luego del cumplimiento estricto de un cronograma de entregables, discusiones públicas y borradores, el 5 de octubre de 2015 se hicieron públicos los reportes finales sobre las recomendaciones de la OCDE para contrarrestar tal problemática. Tales recomendaciones se encuentran recogidas en el Plan de Acción BEPS, el mismo que consta de quince (15) acciones.
- La Acción 7 del Plan de Acción BEPS “Prevenir la elusión artificiosa del status de Establecimiento Permanente”, aborda los problemas de la actual regulación de la figura del Establecimiento Permanente adoptada Convenios de Doble Imposición; así, pone en evidencia las estructuras formales utilizadas por las empresas de tal manera que sus actividades llevadas a cabo en más de un país, no configuren un Establecimiento Permanente, o que éstas calcen en alguna de las excepciones a la figura de Establecimiento Permanente.

- La OCDE a través de la Acción 7 del Plan BEPS, plantea la necesidad de actualizar la definición de la figura del Establecimiento Permanente, contenida en el artículo 5° de su modelo de Convenio de Doble Imposición, con el objetivo de impedir que las empresas puedan evitar la configuración de establecimientos permanentes.

- Del análisis de la propuesta elaborada por la OCDE contenida en la Acción 7 del Plan BEPS, así como de nuestra regulación interna sobre Establecimiento Permanente, se advierte que la actual regulación del Establecimiento Permanente contenida en la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra desfasada a efectos de abordar los problemas advertidos por la OCDE mediante la citada Acción 7, lo que nos pone en una situación de desventaja frente a la realidad económica mundial, en la que las empresas buscan reducir su carga tributaria adoptando las estructuras mencionadas en los puntos anteriores.

CAPITULO VI: RECOMENDACIONES

- Las precisiones sobre el concepto de Establecimiento Permanente que actualmente recoge el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 3°, deben ser trasladados a la Ley del Impuesto a la Renta, y no formar parte de la norma reglamentaria; ya que la regulación de los elementos constitutivos del hecho imponible en una norma con rango de ley, brindará seguridad jurídica a las empresas y permitirá evitar que en las controversias suscitadas respecto de la configuración de un Establecimiento Permanente, los contribuyentes no aleguen la vulneración al Principio de Reserva de Ley contenida en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, principio que además se encuentra estrechamente vinculado con el principio de Reserva de Ley conforme se encuentra preceptuado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.
- Se sugiere modificar la redacción del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, de tal modo que su texto no deje entrever que las sucursales y agencias son entidades distintas al Establecimiento Permanente. Dicha precisión, al igual que la propuesta anterior, brindará claridad respecto del concepto de Establecimiento Permanente, evitando interpretaciones erróneas.
- Se recomienda adecuar la definición de Establecimiento Permanente, atendiendo a las recomendaciones contenidas en la Acción 7 del Plan BEPS. A tal efecto, se propone incluir los criterios adicionales propuestos en el apartado A) de la citada acción para poder descartar la figura del comisionista independiente en aquellos casos en que las empresas no domiciliadas suscriben contratos de comisión encubriendo operaciones en las que el supuesto comisionista no actúa como tal sino como un agente dependiente; y, de otro lado, se propone precisar, tal como lo hacen los apartados C) y D) de la citada acción, que los supuestos de excepción a la configuración de Establecimiento Permanente únicamente están referidos a aquellos supuestos que implican verdaderas actividades de carácter auxiliar y preparatorio.

- A fin de descartar la figura del comisionista independiente en aquellos casos en que las empresas no domiciliadas suscriben contratos de comisión encubriendo operaciones en las que el supuesto comisionista actúa como un agente dependiente, se propone que lo previsto actualmente en el numeral 2 del literal a) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pase a formar parte del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando lo siguiente:

“Se configura establecimiento permanente:

Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos o negociar los elementos materiales de los contratos, en nombre de las mismas”.

- Se sugiere excluir del numeral 5 del literal b) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la precisión contenida en el citado numeral que señala que *“No obstante, cuando ese representante – comisionista- realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral”.*

La eliminación de la citada precisión permitirá determinar la existencia o no de exclusividad en un contrato de comisión, sin necesidad de sujetar dicha determinación a un porcentaje, sino a partir del análisis de cada caso en particular.

- A fin de que se considere únicamente a aquellos supuestos que implican verdaderas actividades de carácter auxiliar y preparatorio, como supuestos de excepción a la configuración de Establecimiento Permanente, se propone que la Ley del Impuesto a la Renta, recoja de manera expresa dicha precisión en su regulación señalando expresamente lo siguiente:

“b) No constituyen establecimiento permanente las actividades de carácter auxiliar y preparatorio, tales como (...)”.

- Se recomienda que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta recoja una precisión respecto de aquello que configura una actividad de carácter auxiliar o preparatorio, destacando que constituyen actividades preparatorias aquellas actividades realizadas para poder prestar una parte esencial y significativa de una actividad principal; mientras que constituyen actividades auxiliares aquellas actividades realizadas para apoyar la prestación de una parte esencial y significativa de una actividad principal sin que forme parte de dicha actividad. Además, se debe precisar que la definición de los términos preparatorio y auxiliar depende de la importancia relativa de la actividad comparada con el negocio de la empresa en su conjunto.

- Si bien es importante contar con la cláusula general antielusiva regulada en la Norma XVI, se considera más beneficioso, en pro de la seguridad jurídica, contar en nuestro ordenamiento con normas que nos permitan determinar y sancionar de modo objetivo y específico los supuestos de elusión bajo la figura del Establecimiento Permanente.

ANEXO I
PLAN DE ACCIÓN BEPS

ANEXO II
PRELIMINAR DEL BORRADOR DE LA ACCIÓN 7

ANEXO III
CUADRO COMPARATIVO DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE EN LOS CDI

CHILE	CDI Canadá
<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>	<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>
<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>(a) las sedes de dirección;</p> <p>(b) las sucursales;</p> <p>(c) las oficinas;</p> <p>(d) las fábricas;</p> <p>(e) los talleres;</p> <p>(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.</p>	<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>(a) las sedes de dirección;</p> <p>(b) las sucursales;</p> <p>(c) las oficinas;</p> <p>(d) las fábricas;</p> <p>(e) los talleres;</p> <p>(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.</p>

<p>La expresión “establecimiento permanente” también incluye:</p> <p>(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; y,</p> <p>(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 de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.</p> <p>(c) 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 son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.</p>	<p>3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:</p> <p>(a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero sólo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y</p> <p>(b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.</p> <p>A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa incluirán las actividades realizadas por empresas asociadas, en el sentido del Artículo 9, si las actividades de ambas empresas están conectadas.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:</p> <p>(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>(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;</p> <p>(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;</p> <p>(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, u otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.</p>	<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:</p> <p>(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>(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;</p> <p>(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;</p> <p>(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.</p>
<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa y ostente 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 establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de</p>	<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7) actúa por cuenta de una empresa y ostente 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 establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.</p>

<p>acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.</p>	
<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, 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.</p>	<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, 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.</p>
<p>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, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.</p>	<p>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 en el sentido del presente párrafo.</p>
<p>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.</p>	<p>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.</p>

CDI Brasil	CDI México
<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>	<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad empresarial.</p>
<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>(a) las sedes de dirección;</p> <p>(b) las sucursales;</p> <p>(c) las oficinas;</p> <p>(d) las fábricas;</p> <p>(e) los talleres;</p> <p>(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.</p>	<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>(a) las sedes de dirección;</p> <p>(b) las sucursales;</p> <p>(c) las oficinas;</p> <p>(d) las fábricas;</p> <p>(e) los talleres;</p> <p>(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.</p>
<p>3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión directamente relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad tenga una duración superior a (6) 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 periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.</p>	<p>3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:</p> <p>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, instalación o montaje o actividad, tenga una duración superior a 6 meses;</p> <p>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 relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y</p> <p>c) la asistencia técnica prestada por parte de una empresa, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por ella para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 90 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.</p> <p>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 son idénticas o sustancialmente similares.</p>

<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:</p> <p>(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>(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;</p> <p>(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;</p> <p>(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.</p>	<p>4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:</p> <p>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.</p>
<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7) actúa por cuenta de una empresa y ostente 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 establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.</p>	<p>5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado Contratante en nombre de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado Contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese lugar fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo.</p>

<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, 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.</p>	<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, 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 una persona distinta de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.</p>
<p>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.</p>	<p>7. No se considerará que una empresa de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado actividades empresariales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese agente realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el agente, en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente en el sentido del presente párrafo.</p>
<p>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 que 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 obra.</p>	<p>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 obra.</p>

CDI Corea	CDI Confederación Suiza
<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>	<p>1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>
<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>a) las sedes de dirección;</p> <p>b) las sucursales;</p> <p>c) las oficinas;</p> <p>d) las fábricas;</p> <p>e) los talleres; y</p> <p>f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o la explotación o la extracción de recursos naturales.</p>	<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <p>a) las sedes de dirección;</p> <p>b) las sucursales;</p> <p>c) las oficinas;</p> <p>d) las fábricas;</p> <p>e) los talleres; y</p> <p>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.</p>
<p>3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:</p> <p>a) una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades tenga una duración superior a 6 meses; y</p> <p>b) la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.</p> <p>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 son idénticas, relacionadas o sustancialmente similares.</p>	<p>3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:</p> <p>a) una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades continúen por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días dentro de cualquier periodo de doce meses; y</p> <p>b) la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 9 meses en cualquier período de doce meses.</p>

<p>4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:</p> <p>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;</p> <p>f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subpárrafos 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.</p>	<p>4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:</p> <p>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas o actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa;</p> <p>f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subpárrafos 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.</p>
<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona - distinta de un agente independiente al que le será aplicable el párrafo 7 - actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.</p>	<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona - distinta de un agente independiente al que le será aplicable el párrafo 6 - actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.</p>

<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, 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 una persona distinta de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.</p>	<p>6. No se considerará 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 agente realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, dicho representante no será considerado como agente independiente en el sentido del presente párrafo.</p>
<p>7. No se considerará 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.</p>	<p>7. 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.</p>
<p>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.</p>	<p>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.</p>

CDI Portugal

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- 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 la explotación** de recursos naturales.

3. El término “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, instalación o montaje o actividad tenga una duración superior a 183 días en un período cualquiera de **doce meses**;
- b) **la prestación de servicios**, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan los 183 días en un periodo cualquiera de **doce meses**.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, 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 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 sub-párrafos 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.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente independiente al que le será aplicable el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y tenga 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 establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

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 agente realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente en el sentido del presente párrafo.

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 establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

BIBLIOGRAFÍA

1. Altamirano, Alejandro, “Aproximación al concepto de Establecimiento Permanente”, Estudios de derecho internacional tributario, Editorial Legis, Bogotá, 2005.
2. Alva Mateucci, Mario. “Agencia, Sucursal, Matriz, Filial Y Establecimiento Permanente: Delimitando Conceptos”.
web:<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/10/17/agencia-sucursal-matriz-filial-y-establecimiento-permanente-delimitando-conceptos/> (Consultado el 01 de febrero de 2018).
3. Cáceres, Gabriel y Gutiérrez, Gabriela. “*El concepto de Establecimiento Permanente en la legislación uruguaya Alcance y aplicación*”, Cuadernos Tributarios No 32, Noviembre 2012.
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1684_03_CT32_GC-GG.pdf (consultado el 23 de febrero de 2018).
4. Colegio de Contadores Públicos de México. “Establecimiento permanente por la prestación de un servicio”. *Boletín de la Comisión De Investigación Fiscal*. N° 257. Julio 2012.
http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletines_257.pdf (consultado el 10 de marzo de 2018).
5. Durán Rojo, Luis. “La lucha contra la elusión tributaria: O sobre los vaivenes de la vigencia de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Artículo publicado en IUS 360 un producto de Ius et veritas*. 27 de diciembre de 2014.
<http://ius360.com/publico/tributario/la-lucha-contra-la-elusion-tributaria-o-sobre-los-vaivenes-de-la-vigencia-de-la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario/> (recuperado el 19.09.2017).
6. Ernst & Young LLP. “Guía sobre el impuesto a la renta de sociedades para quienes invierten en Estados Unidos”. 2013
7. García Novoa, Cesar. “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”. En la Revista de Derecho y Sociedad N° 27.
8. García Prats, Alfredo. “El Establecimiento Permanente”, Madrid, Editorial Tecnos, 1996.
9. Garcia Mullin, Juan Roque. “Manual del Impuesto a la Renta”. Santo Domingo, 1980.
10. Mauricio Rengifo, Manuel. “El establecimiento permanente en un contexto virtual”.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628683.pdf> (consultado el 02 de febrero de 2018).
11. Montañó Galarza, César. “El Establecimiento Permanente En Los Países Miembros De La Comunidad Andina y En El Modelo De Convenio De La Organización Para La Cooperación y El Desarrollo Económico”, 2002.
12. Mucciariello, Fiorella. “El rol de las garantías constitucionales en la regulación nacional del concepto de establecimiento permanente a partir de la comparación entre los casos de Colombia e Italia. Retrasos justificados, miopías institucionales, responsabilidades colectivas”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* - No. 71 - ISSN: 0122-0799 – 2014.
13. OECD, “Measuring and Monitoring BEPS”, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (París: OECD Publishing, 2015).

14. Pedrosa López, José Carlos. “El Plan de acción BEPS de la OCDE: Pasado, presente y futuro”. *Informe publicado en la revista Actualidad Jurídica Iberoamericana*. Número 2. Febrero 2015.
15. Plan De Acción Contra La Erosión De La Base Imponible y El Traslado De Beneficios. OCDE, 2014.
<https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>.
16. Plan De Accion Beps De La Ocde.
17. Propuesta de borrador para debate BEPS Acción 7: Impedir la Elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP) del 31 de Octubre 2014-9. Enero 2015.
18. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015.
19. Bravo Cucci, Jorge. “Ejecutivo se excedió al legislar sobre elusión tributaria, advierten expertos”. *Entrevista realizada a Jorge Bravo Cucci en el Diario El Comercio en la edición del día viernes 10 de agosto de 2012*.
<http://elcomercio.pe/economia/1453833/noticia-ejecutivo-se-excedio-al-legislar-sobre-elusion-tributaria-advierten-expertos>
20. Rosembuj, Tulio. “Derecho Fiscal internacional”. Editorial IEFPA. Buenos Aires, 2003.
<http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/EP.pdf>
21. Serrano Antón, Fernando. “El informe sobre erosión de bases imponibles y Ramos Ángeles, Jesús Alberto. “El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015””.
<http://C:/Users/Isela/Downloads/15255-60558-1-PB.pdf> (consultado el 08 de marzo de 2018).
22. Traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”. *Informe publicado en la Revista Derecho PUCP*. N.º 72, 2014.
23. Tejeiro, Guillermo. “El concepto de representación o establecimiento permanente en el derecho comercial tributario”, Ediciones Pala, Buenos Aires, 1998.
24. Uckmar, V. y Torrealba, A. “Manual de Derecho Tributario Internacional”. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental. 2014.
25. Yael Olsztajn, Carla. “Polémico rol del treaty shopping en la actualidad tributaria”.
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1683_02_CT32_CYO.pdf (consultado el 10 de marzo de 2018).
26. Wilson Loaiza, Francisco Miguel. “Las 15 Acciones Recomendadas Por La OCDE En Materia De Beps”. Enero 2016 N° 18.
27. <http://www.oecd.org/countries/peru/lanzamiento-del-programa-pais-de-la-ocde-con-peru.htm>.
28. <http://www.oecd.org/countries/peru/lanzamiento-del-programa-pais-de-la-ocde-con-peru.htm>.
29. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/peru-y-la-ocde.htm>.
30. <http://www.finanzas.com/concepto-de-globalizacion>.
31. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
32. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>.

