

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



PUCP

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE
SERVICIOS INTRODUCIDO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1424**

Tesis para optar el Título de Abogado, que presenta la Bachiller:

Alisson Galvez Campana

(20120100)

ASESORA:

Sandra Mariela Sevillano Chávez

LIMA, 2021

A mi mamá por enseñarme a trabajar por mis sueños

A mi papá por ser mi apoyo incondicional



RESUMEN

Este trabajo plantea un análisis de la figura del Establecimiento Permanente, específicamente para el caso de los denominados Establecimientos Permanentes de servicios en base a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1424. Como se desarrolla a lo largo de la tesis esta nueva regulación, en mi opinión apresurada por nuestro legislador, trajo consigo en lugar de soluciones en la regulación interna del Establecimiento Permanente algunos problemas en su interpretación y aplicación, los cuales serán analizados a lo largo de este trabajo tomando como base el origen histórico de esta figura jurídico-tributaria, así como su evolución a través de los pronunciamientos de la OCDE. Asimismo, consideramos que toda vez que la introducción del artículo 14-B a través del mencionado Decreto tuvo como objetivo el alineamiento de nuestra legislación con las directrices de la OCDE es necesario tomar estos pronunciamientos como un contexto interpretativo para identificar si este intento de unificación o alineamiento está facilitando la aplicación de la figura jurídico-tributaria del Establecimiento Permanente o si, por el contrario, está creando una figura dentro de nuestra legislación interna con vacíos en su interpretación y regulación. Si bien consideramos que estos problemas serán materia de pronunciamiento por los organismos correspondientes, a través de este trabajo intentaremos dar respuesta a alguno de ellos en base a su origen histórico y evolución, sin perjuicio de que sean puestos en debate posteriormente.

ÍNDICE

Resumen	3
Introducción	5
Capítulo 1: Aproximaciones en el derecho tributario Internacional	7
1.1. El Concepto histórico del EP en el ámbito internacional	7
1.1.1. Origen del concepto de EP	7
1.1.2. El concepto y configuración del EP en el Modelo OCDE y ONU	12
1.1.2.1. Reconocimiento del concepto de EP en el Modelo OCDE.....	12
1.1.2.2. Reconocimiento del concepto de EP en el Modelo ONU.....	19
1.1.3. Principios y elementos del concepto de EP en el ámbito internacional	24
1.1.3.1. Principios internacionales de la tributación de un EP	24
1.1.3.2. Elementos internacionales del EP	28
1.1.3.2.1. Presencia objetiva.....	30
1.1.3.2.2. Presencia subjetiva	31
1.1.3.2.3. Presencia Funcional.....	32
1.1.3.3. Actividades auxiliares y preparatorias	33
1.1.4. Tributación de los EP según el Modelo OCDE y el Modelo ONU	34
1.1.4.1. Ingresos pasivos	35
1.1.4.2. Servicios	36
1.1.4.3. Ganancias de capital.....	37
1.1.4.4. Rentas de trabajo.....	37
1.1.4.5 Criterios de atribución de rentas del EP	37
1.2. El EP de servicios en el ámbito internacional	49
1.2.1. El EP de servicios como cláusula independiente del EP general	51
1.2.2. Parámetros generales del EP de servicios.....	56
Capítulo 2: El Plan BEPS y su vinculación con el ordenamiento jurídico peruano.....	61
2.1. Antecedentes del Plan BEPS	61
2.2. El Plan de Acción BEPS	64
2.3. El Reporte de la Acción 7 del Plan BEPS	71
2.3.1. Manipulación de los contratos de comisión y estrategias similares	72

2.3.2. Elusión artificiosa del estatuto de EP mediante exenciones de actividad específica	79
2.3.3. Fraccionamiento de contratos	82
2.4. La Acción 7 del Plan BEPS y la modificación de los Comentarios en el 2017..	83
2.4.1. Precisiones en relación a los requisitos para la configuración de un EP	83
2.4.2. Precisiones en relación a las actividades auxiliares o preparatorias	85
2.4.2.1. Procesamiento de bienes y compra de productos	86
2.4.2.2. Recolección de información	86
2.4.2.3. Casos en los cuales las actividades auxiliares no aplican	87
2.4.3. La atribución de beneficios en los Comentarios OCDE del 2017.....	87
2.4.3.1. En el caso de dividendos	88
2.4.3.2. En el caso de intereses	88
2.4.3.3. En el caso de las regalías	89
2.4.3.4. En el caso de ganancias de capital	89
2.4.4. Cláusula de no discriminación.....	90
2.4.5. Los Comentarios OCDE 2017 y la cláusula de EP de servicios alternativa	92
2.5. El Convenio Multilateral y su impacto en el ordenamiento jurídico peruano a la luz de la Acción 7 del Plan BEPS.....	95
Capítulo 3: Evolución, tratamiento y problemática tributaria del EP en Perú: con especial incidencia en el EP de servicios	100
3.1. Principios generales del gravamen de los EP dentro de la legislación interna.....	100
3.2. Tratamiento tributario del EP antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424	106
3.2.1. Introducción del EP en la normativa del IR en el Perú.....	106
3.2.2. Lineamientos generales del EP antes del Decreto Legislativo N° 1424.....	109
3.2.3. Tipología del EP en la normativa anterior al Decreto Legislativo N° 1424	112
3.2.4. Criterios para atribuir rentas a un EP en la antigua regulación de la Ley del IR	115
3.2.5. Críticas al tratamiento tributario del EP en la regulación anterior al Decreto Legislativo N° 1424.....	117
3.2.5.1. La definición de EP a través del Reglamento	117
3.2.5.2. Regulación limitativa del concepto de EP.....	120
3.2.5.3. Momento de configuración del EP y cumplimiento de	

obligaciones formales	121
3.2.5.4. Diferencias entre los CDI´s firmados en base al Modelo OCDE y la legislación interna anterior.....	125
3.2.6. Los problemas que planteaba el EP de Servicios antes del Decreto Legislativo N° 1424	130
3.3. Regulación posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424...	134
3.3.1. Introducción de los nuevos supuestos de EP	134
3.3.2. Introducción del nuevo supuesto de EP de Servicios	138
3.3.2.1. Se considerará EP la prestación de servicios cuando se realicen en el país	139
3.3.2.2.El alcance de la referencia a proyectos relacionados en la nueva cláusula de EP de servicios	142
3.3.2.3. El alcance del aspecto temporal del nuevo supuesto de EP de servicios	144
3.3.2.4. El alcance del período de 12 meses en los que tienen que ser prestados los servicios.....	146
3.3.2.5. La excepción reconocida en caso se haya pactado un plazo menor en los CDI en cuyo caso será este aplicable	148
3.3.2.6. Los alcances de las actividades actividades o preparatorias.....	148
3.3.3. Principales controversias en relación al nuevo supuesto de EP de Servicios	149
3.3.3.1. Problemática relacionada al cómputo de días	150
3.3.3.2. Problemática en relación con la asistencia técnica.....	155
3.3.3.3. Problemática en relación a la subcontratación de servicios.....	159
3.3.3.4. Problemática en relación con a la imputación de dividendos al cierre del ejercicio	166
Conclusiones	171
Bibliografía.....	176

INTRODUCCIÓN

El desarrollo constante de la globalización no tuvo como única consecuencia el lograr el dinamismo en la economía mundial, sino que trajo consigo la necesidad de adaptación de las economías de cada país a este nuevo orden económico.

En ese contexto, esta adecuación de las economías internas exigió un cambio del propio sistema jurídico que las crea y las sostiene, el cual tuvo como uno de los tantos puntos de partida la adopción de diversas figuras jurídicas de índole internacional que permitieron lograr una cuasi compatibilidad de los sistemas jurídicos tributarios de cada país. Bajo dicho marco, el Establecimiento Permanente (en adelante, EP) es una de las figuras jurídico-tributarias que tuvo una gran repercusión y sobre todo acogimiento dentro de diversas legislaciones internas de varios países.

El concepto de EP y sus reglas de configuración positiva fueron estructurados en los albores de la segunda Revolución Industrial y fue creado para fines eminentemente tributarios, ya que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (en adelante, OCDE) lo adoptó como una figura que podría evitar los conflictos de doble imposición tributaria en las distintas jurisdicciones.

En la legislación interna del Perú, el EP es una figura jurídico tributaria de la cual pocos autores se han dedicado a un estudio específico y que ha tenido poco desarrollo legislativo en los últimos años, por lo cual, su historia y su tratamiento actual goza de algunas variantes y controversias que intentaron ser solucionadas con las modificaciones legislativas presentadas, dentro de las cuales encontramos el Decreto Legislativo N° 1424, el cual en su intento de adaptación a los parámetro OCDE introdujo la cláusula del EP temporal o de servicios dentro de nuestra legislación interna.

Esta nueva regulación del EP de servicios se dio con el objetivo de alinear el tratamiento de la legislación interna con la de los Convenios de Doble Imposición Tributaria suscritos por el Perú (en adelante, CDI's), de esta forma, se intentó realizar una compatibilización del tratamiento del EP dentro de la legislación interna con el tratamiento del EP dentro del ámbito internacional. Por tanto,

el presente trabajo tiene como objetivo realizar un análisis doctrinal para verificar si la introducción del Decreto Legislativo N° 1424 logró solucionar los problemas de aplicación de la cláusula de EP de servicios dentro de la legislación interna o, si por el contrario, trajo consigo más interrogantes que tienen que ser resueltas.

En esa línea, el presente trabajo analizará en el Capítulo 1 el surgimiento de la figura del EP en el ámbito internacional para comprender sus orígenes y su adaptación dentro de los lineamientos de la OCDE. El principal propósito de este Capítulo se centra en sentar las bases de los criterios generales de EP de Servicios dentro de la legislación internacional para posteriormente comparar si existe una compatibilidad de este tratamiento con la legislación interna de nuestro país.

Por su parte, el Capítulo 2 se centra en estudiar el EP a partir de los cambios introducidos por el Plan BEPS (del inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) en la Acción 7, la cual busca impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP. Asimismo, en este capítulo no solo estudiaremos los cambios presentados en esta Acción, sino que, adicionalmente desarrollaremos los cambios introducidos dentro de los Comentarios de la OCDE, que son doctrina interpretativa dentro de muchas legislaciones tributarias, dentro de la cual se encuentra la nuestra.

Finalmente, en el Capítulo 3, una vez que tengamos el panorama tributario internacional y los criterios generales del EP claramente delimitados estudiaremos la adaptación de esta figura jurídico tributaria internacional dentro de la legislación interna. En este Capítulo nuestro principal objetivo no solamente se encuentra en hacer un recuento del tratamiento tributario del EP, con principal incidencia en el EP de servicios, sino el identificar las problemáticas que se presentaron en su regulación anterior y lograr determinar si esta problemática fue resuelta a través de la introducción del Decreto Legislativo N° 1424 o si, por el contrario, esta problemática se agravó con esta nueva regulación.

CAPÍTULO 1: APROXIMACIONES DEL EP EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1.1. El Concepto histórico del EP en el ámbito internacional

Para poder realizar un análisis adecuado del EP es necesario partir por el origen del mismo para entender las raíces históricas de este concepto y su evolución. Así, inicialmente nos circunscribiremos en estos dos hitos importantes: su origen y evolución que nos permitirán realizar una definición de este en cada etapa histórica logrando obtener un concepto de EP que permanentemente se encuentra en una evolución constante y que forma parte de un sistema que intenta adecuarse a una realidad propia de la globalización. En esa línea esta constante evolución nos permitirá reflejar un concepto de EP que no puede ser absoluto ni cerrado y, por tanto, único e inalterable.

En ese contexto, para poder determinar este concepto y su evolución partiremos por una breve descripción de la historia del origen del EP para luego ver cómo esta figura fue introducida dentro de los Modelos OCDE y ONU y cómo fue su tratamiento y evolución dentro de estas dos instituciones. Finalmente, una vez delimitados los principios, criterios y tributación del EP en los Modelos previamente mencionados sentaremos las bases y criterios del EP de servicios para estudiar la evolución de este tipo de EP de manera independiente y detallada.

1.1.1. Origen del concepto de EP

El origen del concepto del EP está relacionado con el concepto y origen de la doble imposición tributaria cuya problemática tuvo sus orígenes en la Edad Media, cuando una persona vivía en un pueblo determinado, pero tenía propiedades o bienes en otro pueblo. En ese contexto, algunos países impusieron tributos sobre la propiedad real del individuo ubicado en una determinada jurisdicción, mientras que otros Estados imponían tributos a toda la propiedad de los individuos, independientemente de su ubicación originando el problema de la doble imposición jurídica y económica (Seligman, 1928, p.35).

Debido a esto, muchos Estados intentaron establecer distintos métodos para aliviar los problemas de doble imposición. Una de estas soluciones fue a través de los Estados Federales (por ejemplo, en Suiza donde la Constitución federal impuso una obligación a los cantones de dar leyes para evitar los problemas de doble imposición) o a través de la firma de acuerdos bilaterales (un ejemplo de estos acuerdos bilaterales se da por la Ley dictada por Holanda en 1819 donde se exoneraba a pagar tributos a los barcos si es que el otro Estado también otorgaba esta exención a sus barcos)

Así, frente a estos problemas de doble imposición el concepto de EP y sus reglas de configuración fueron estructuradas bajo los albores de la segunda Revolución Industrial (1870-1914) en donde dominaba una mentalidad de negocios que se conducían a través de lugares puramente físicos como talleres, fábricas, oficinas y demás. (Cabrera, 2016, p. 49)

El concepto de EP nace de una figura de la legislación mercantil de 1855 de la entonces Prusia, llamada *Betriebsst tte*, que traducido al español correspondería a un establecimiento de comercio o un lugar para realizar un negocio. (Cabrera, 2016, p. 50)

Dado que fueron las cortes prusianas las que tuvieron que intervenir para delimitar los elementos que configuraban un *Betriebsst tte*, fue en ese momento en que comenzaron a moldearse las diferencias con la legislación mercantil. De esta manera, nacen judicialmente los criterios de *Stehendes Gewerbe* (cuya equivalencia al español sería lugar fijo de negocios) y *Betriebsst tte*, y con ellos, la exigencia de un lugar fijo de negocios. Así, es con esto que se genera una separación del derecho mercantil y se produce la creación de un criterio tributario. (Cabrera, 2016, p. 50)

Este punto del origen del EP es crucial porque podemos darnos cuenta de que el concepto de EP no se remonta a un acuerdo internacional, sino que surge como un criterio de sujeción de las propias leyes internas las cuales realizaban un test de la sustancia de las actividades ejecutadas para llegar a determinar la configuración del mismo. Esto último es de vital importancia debido a que es distinto

el EP como criterio de sujeción y el EP y su tributación como forma de reparto de la potestad tributaria de los países al firmar algún Convenio para evitar la Doble Imposición tributaria (en adelante, CDI)

Sin embargo, posteriormente, debido a la globalización y al crecimiento de los negocios internacionales, se fueron produciendo reglas de carácter internacional que devinieron en convenios que fueron firmándose por los países y con ello al establecimiento de reglas tributarias internacionales para evitar la doble tributación internacional. Por lo tanto, independientemente de los criterios de tributación en cada jurisdicción (fuente o residencia) el EP llegó a ser considerado una *herramienta de derecho internacional* contra la doble imposición jurídica.

El primer acuerdo internacional en el cual aparece el concepto de EP fue celebrado el 21 de junio de 1899 entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia. Este acuerdo hizo referencia al EP como un “lugar fijo de negocios” precisándose las actividades que podrían llegar a configurar un EP y resaltando que las utilidades de dichas actividades a través de un EP se gravarían en el Estado donde estas se desarrollen. Así, se podría deducir que todo lugar asentado para las actividades de negocio constituía un EP. (Cabrera, 2016, p. 51)

Es necesario resaltar que en este punto es muy importante tomar en cuenta el contexto histórico en el cual se origina el EP y que da nacimiento al acuerdo internacional previamente mencionado. El origen del EP data de la segunda revolución industrial en el reino germano de Prusia. Cabe recordar, que el origen de este reino germano de Prusia tiene lugar a raíz de la caída del Sacro Imperio Romano Germánico en 1806, debido a las guerras napoleónicas. Posteriormente, se firma el Tratado de Paz de Viena de 1815 y la llamada Gran Alemania se desmembró en diversos ducados o repúblicas independientes que compartían rasgos culturales e históricos comunes. (Cabrera, 2016, p. 51)

Este desmembramiento evidenció un problema de doble imposición interna en el reino de Prusia ya que no se tenía claro qué municipalidad tenía el derecho de gravar las actividades industriales o

comerciales. Así, por ejemplo, en el municipio donde se encontraban las instalaciones de producción o sedes fabriles existía un gravamen y en la ciudad donde se comercializaban los productos resultantes también podía existir otro gravamen. En ese sentido, para solventar estas vicisitudes, se utilizó el concepto de *Stehendes Gewerbe*, el cual ya indicamos que quiere decir la realización de comercio a través de un lugar fijo de negocio.

Por tanto, con esta regla únicamente se permitía la tributación en el lugar de comercialización sin importar que el propietario esté en otra municipalidad. Este caso descrito previamente, también surgió en Prusia y Sajonia, razón por la cual, al levantarse voces de protesta el 16 de abril de 1869 se celebró un tratado tributario, entre los reinos en mención, el cual, pese a ser bilateral, permitía la adhesión de los demás miembros de la Confederación Germana del Norte (Uckmar, 2010, p.160). Además, este acuerdo acogió un sistema cedular de rentas, en el que la explotación de negocios sólo podía gravarse en el lugar donde se ejercían (*Stehendes Gewerbe*), previendo una exención en la residencia, siempre que fuesen gravadas en la fuente.

Después de varios intentos de unificación alemana esta se concretó en 1834 por motivos más que todo, de convivencia económica y comercial de los reinos del norte. Es así, que se logra formar la Confederación Germana del Norte en 1867. Con posterioridad, tras la victoria prusiana frente a las tropas francesas comandadas por Napoleón III, en 1871, los territorios se unifican para conformar el imperio alemán, liderado por el rey de Prusia Guillermo I y organizado bajo un sistema federal. A pesar de ello, las competencias de imposición real continuaron en cabeza de los Estados y, por tanto, los derechos de gravamen sobre actividades comerciales e industriales se mantuvieron como propiedad municipal.

En línea con todo lo anteriormente mencionado, la introducción de este concepto dentro del derecho tributario se origina en mayo de 1870 cuando el parlamento de la Confederación del Norte promulgó una ley imperial firmada por el canciller Von Bismarck, que tenía como intención resolver de forma definitiva las intrincaciones de la doble tributación en la unión germánica. Lo anterior teniendo en

cuenta que la celebración del tratado Prusia-Sajonia se llevó a cabo con la condición de que sería una medida transitoria. Se decidió copiar, de manera general, los preceptos de ese tratado, y se incluyó, de manera previsible, la regla del *Stehendes Gewerbe*. (Cabrera, 2016, p. 53)

Así, toda vez que este concepto no tenía definidos sus lineamientos principales, la jurisprudencia alemana empieza a dotarlo de contenido estableciendo las primeras características del EP, las cuales se remontan hasta el día de hoy. Así, según autores como Skaar, para que se realice la configuración del EP debía de existir: 1) un ánimo de realizar un negocio y; 2) un lugar fijo de negocios. (Skaar, 1991 p,73)

Posteriormente, según Cabrera, al incluirse el concepto de *Betriebsstätte* en el tratado celebrado en 1899 entre Prusia y el Imperio austrohúngaro (denominado como el primer CDI de la historia), se dio el salto del concepto del EP para fines de la tributación internacional (Cabrera, 2016, p. 55). La definición que se daba en este Convenio del Imperio Austro- húngaro y Prusia decía lo siguiente:

“The term “business establishment” includes branches establishment, factories, depots, offices, places where purchase and sale are effected and other business facilities by which the owner, partner, manager or the permanent representative carries his normal business activities” (Serrano, 2015 p,149)

De esta manera, dicho criterio fue posteriormente incluido en los modelos de CDI elaborados por la entonces Liga de las Naciones, en 1927 y años siguientes, y también en el primer Modelo OCDE de 1963. (Serrano, 2015 p,149)

Ahora bien, toda vez que la creación de la OCDE trajo consigo un punto de inflexión en la fiscalidad internacional consideramos pertinente dividir el concepto de EP en dos tiempos principales: (i) un concepto “pre-OCDE” y; (ii) un concepto “post OCDE”.

En relación con el primer concepto, en línea con todo lo anteriormente mencionado podríamos indicar que no existe una definición *per se* del EP, sino por el contrario, un reconocimiento de situaciones que podrían devenir en la configuración del EP. Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado,

consideramos que sí es posible realizar la identificación de sus características principales para su configuración. En esa línea, hasta este momento de la historia consideramos que estos elementos eran: (i) la presencia de un lugar de negocios; (ii) la extensión del negocio en una jurisdicción diferente y; (iii) el desarrollo de la actividad empresarial del negocio en el otro Estado.

Pues bien, tomando en consideración las características previamente mencionadas consideramos que es posible ensayar un posible primer concepto de EP pre-OCDE como: *“Un lugar de negocios, ubicado en un estado diferente al del propietario del negocio, en el cual se extendía y se realizaba la actividad empresarial principal del propietario del negocio ubicado en el otro Estado”*

1.1.2. El concepto y configuración del EP en el Modelo OCDE y ONU

1.1.2.1. Reconocimiento del concepto de EP en el Modelo OCDE

Antes de iniciar este acápite es necesario tomar en consideración que la mayor parte de los CDI firmados por los países siguen una propuesta estandarizada y delimitada por el Convenio de Modelo OCDE y el Modelo ONU.

La historia del primer CDI firmado entre dos países se remonta a ese acuerdo firmado entre Reino Unido y Suiza en 1872 y es el primer Convenio considerado oficialmente por la Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas como el primer acuerdo bilateral entre dos Estados independientes para evitar la doble imposición internacional. Ya posteriormente en 1899 se firma el Acuerdo formal entre Austria y Prusia que tuvo un alcance global y del cual hemos ya hemos hablado anteriormente. (Jogarajan, 2001, p.21)

Ahora bien, un hecho que permitió que el EP tenga una presencia internacional de mayor repercusión y discusión fue la Primera Guerra Mundial. Esta guerra trajo consigo gran devastación económica y con ello intentos de solución internacional a los conflictos internacionales. En dicho contexto, es que en 1920 en una Conferencia Financiera en Bruselas se propone elementos para eliminar la

doble imposición internacional. Posteriormente en 1922, se crea una comisión de expertos económicos conformado por Buins, Einaudi, Seligman y Stamp. (Cabrera, 2016, p.59.)

Así, con la creación del Plan Marshall y el Comité técnico encargado del estudio de los problemas de doble imposición se conformó un Comité *ad hoc*. El grupo de trabajo uno, compuesto por el Reino Unido y la República Federal de Alemania, fue el encargado de evaluar y desarrollar el tópico del EP. De forma paralela, en 1922 se convocó a expertos de seis países (Bélgica, Suiza, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Francia) para estudiar los problemas de fiscalidad internacional. Ambos Comités presentaron los trabajos en 1925 llegando a la conclusión del reparto del poder tributario para eliminar la doble imposición. (Cabrera, 2016, p.59.)

Sobre ello, Seligman, afirmó que la cuestión de dónde debe imponerse un impuesto implica un simple principio teórico, pero crea difíciles problemas prácticos. Asimismo, planteó la propuesta de que los impuestos deberían imponerse sobre la base del principio de *economic allegiance*. (Kobetsky, 2011, p. 112)

Ahora bien, antes de llegar a los trabajos finales del Comité en el año de 1925, es necesario tomar en cuenta que en el Reporte del año de 1923 el Comité de Expertos llegó a la conclusión de que este principio debía de ser la base sobre la que se gravaran los ingresos transfronterizos de las personas y estableció los cuatro pilares en base a los cuales se fundamentaría este principio: (i) el origen de la riqueza (el lugar de producción de la riqueza); (ii) el lugar de la riqueza (el lugar de la posesión de la riqueza); (iii) el lugar de los derechos sobre el patrimonio; y (iv) la residencia o el domicilio (el lugar del consumo). (Kobetsky, 2011, p. 112)

Asimismo, en esta Reporte se realiza la delimitación de los cuatro elementos principales que hasta el día de hoy son el fundamento de la política fiscal internacional: (i) El primer elemento traído a colación es la fidelidad política o *Political Allegiance*, es decir que la vinculación tributaria se da por un elemento de ciudadanía; (ii) el segundo, se enmarca en la mera residencia temporal o *Mere*

*Temporary Residence*¹; (iii) el tercer factor, denominado el de domicilio o de residencia permanente o *Domicile and Permanent Residence*. Este último concepto a diferencia del segundo estaba más relacionado a una obligación económica; (iv) El último factor discutido se valora como el lugar de posesión de la riqueza o *Location of Wealth*

Por otro lado, dentro de las conclusiones finales de este Comité se encontraba la imperiosa necesidad de lograr una definición de EP, por lo cual, se establece la definición clásica del EP como un lugar fijo de negocios. Más adelante, en su informe final, se delimitó los ejemplos de actividades que podrían configurar un EP junto con la definición de las actividades preparatorias o auxiliares. Así, a través de estos Reportes se fue delimitando el concepto de EP a través del artículo 5, del que posteriormente sería el Modelo OCDE, y se le asignó los correspondientes efectos a través del artículo 7².

Ahora bien, respecto al criterio de *economic allegiance*, éste fue inicialmente desarrollado por Schanz, en el año de 1892, el cual afirmó que la pertenencia económica (*economic allegiance*) a una jurisdicción puede basarse en el consumo, la inversión o las actividades comerciales. Según Schanz, la pertenencia de una persona a un país de fuente es más importante que la lealtad de la persona al país de residencia.

Asimismo, este autor indica que el país de residencia, al que el contribuyente está vinculado mediante el consumo, tiene derecho a gravar los ingresos de origen extranjero del contribuyente, pero un país de fuente tiene derecho a gravar la mayor parte de los ingresos obtenidos dentro de sus fronteras. Si una persona tiene una pertenencia simultánea a un país de fuente y a un país de residencia, debe prevalecer la lealtad al primero. Schanz afirmó que la división de los impuestos

¹ Este elemento fue eliminado debido a que la residencia temporal dentro de un territorio no es fundamento para que se tribute por toda la riqueza poseída.

² Sumado a lo anteriormente mencionado, es importante mencionar que en este Reporte se llega a concluir que la jurisdicción de la residencia debía ser el método preferido para gravar los ingresos transfronterizos, y que los países signatarios del tratado ofrecían exenciones recíprocas de la jurisdicción de la fuente para los ingresos derivados de actividades no comerciales.

entre un país de fuente y un país de residencia debía ser del 75% para el país de fuente y del 25% para el país de residencia. Así, este enfoque se basaba en el *benefit principle* y Schanz defendía su enfoque sobre la base de que todos los impuestos estaban basados en este método. (Kobetsky, 2011, p, 115)

Respecto a este criterio Vogel indicó que si bien era un aporte importante para la tributación no era influyente. Por lo cual, el término de *economic allegiance* adoptado por el Reporte de este Comité era diferente al de Schanz y se basó en la capacidad del contribuyente para realizar el pago del impuesto y no en el *benefit principle*. (Kobetsky, 2011, p. 116)

Es necesario aclarar que la razón por la cual realizamos a detalle la descripción de la evolución de este concepto es debido a que el mismo es uno de los criterios principales de la tributación de los no domiciliados, por lo cual, en un siguiente acápite mencionaremos cuál es el entendimiento actual de este criterio a la luz de las normas internacionales y que permiten el gravamen de los no domiciliados.

Siguiendo este orden de ideas, el resultado del Reporte de 1923 originó grandes críticas por parte de la doctrina, la cual consideraba que el Reporte no era políticamente aceptable desde los países importadores de capital³. En consecuencia, si bien este Reporte consideró la creación de un Modelo de Tratado para evitar la doble imposición, la tarea del desarrollo del mismo fue dejado a un Equipo Técnico de Expertos los cuales publicaron el Informe Técnico de 1925.

En este Informe se indicó que, para solucionar los problemas de doble imposición sobre los ingresos provenientes de beneficios empresariales obtenidos por un residente de un Estado contratante en el otro, cada Estado debía gravar de modo proporcional el ingreso generado dentro de su territorio (Cabrera, 2016, p. 63). En ese sentido, se sostuvo que:

³ La crítica principal que surgía en relación con este Reporte consistía en la afirmación de que la tributación en el país de residencia debería de ser el criterio aceptado salvo por impuestos impersonales.

“Si la empresa tiene su sede principal en uno de los Estados y en el otro tiene una sucursal, una agencia, un establecimiento, una organización comercial o industrial o establece a un representante permanente, cada uno de los Estados Contratantes podrá gravar la parte de la renta neta producida en su propio territorio. Por lo tanto, las autoridades financieras de los Estados interesados podrán solicitar al contribuyente los balances generales, balances especiales y todos los demás documentos pertinentes” (Cabrera, 2016, p.64)

Si bien en este Reporte se recogió una definición de EP es necesario precisar que este Comité apoyó la idea de que la tributación en residencia debería de ser el método preferido para eliminar la doble imposición, pero aceptó que en el Estado de la Fuente se permita el gravamen de rentas impersonales. Siguiendo este orden de ideas, las rentas impersonales estaban relacionadas con activos tangibles que estén ubicados en el Estado de la Fuente, es por esta razón que el Comité indicó que en el Estado de la Fuente se permitirá la tributación de: (i) inmuebles; (ii) actividades comerciales de agricultura y; (iii) establecimientos comerciales e industriales.

Ahora bien, el primer Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones del año 1927⁴ que tenía como finalidad evitar la doble imposición, recogió la figura del EP e indicó una lista de supuestos que podrían ser considerados como EP 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 EP a las empresas afiliadas, otorgándose prevalencia al lugar de la fuente de las utilidades.

La trascendencia del reconocimiento del EP dentro de los CDI radicaba en que se usaba como un medio de reparto de derechos impositivos. Así, es en este período donde el concepto de EP se consolida y empieza a ser un criterio usado para gravar los rendimientos obtenidos en las explotaciones comerciales, industriales, agrícolas y profesionales en los Estados de la Fuente (Serrano, 2010, p.150).

⁴ Otro hito importante que fue recogido en el Reporte de 1927 fue el estudio acerca de si los países deberían de firmar un Convenio Multilateral con la mayor cantidad de países adheridos en lugar de realizar la firma de tratados bilaterales independientes.

Asimismo, este Modelo de CDI propuesto en 1928 fue plasmado en los Modelos de CDI de México y Londres con diferentes matices, los cuales, tras la Segunda Guerra Mundial, fueron estudiados con la finalidad de identificar las diferencias de tratados entre países importadores de capital y de países exportadores de capital.

En el estudio de ambos Modelos se identifica que en el caso de México el umbral para el gravamen de los no domiciliados era menor en comparación con el Modelo de Londres. Efectivamente, en el caso del Modelo de México se indicaba que en caso una empresa realice actividad empresarial en el Estado de la fuente los ingresos que derivan de esta actividad se encontrarían gravados en este Estado. Sin embargo, en el caso del Modelo de Londres para que el Estado de la Fuente tenga la potestad de gravar se requería la presencia de un EP. Por tanto, en este punto se identificó que los países tenían criterios diferentes en relación al *economic allegiance*. Efectivamente, en el caso de México⁵ bastaba que una empresa realice actividad empresarial dentro del territorio para que este criterio se encuentre cumplido a diferencia del Modelo de Londres en el cual el criterio se encontraba cumplido siempre y cuando exista la configuración de un EP (Kobetsky, 2011, p, 150).

El criterio recogido en el Modelo de Convenio de México fue duramente criticado con el argumento de que el mismo únicamente podría ser aceptado por los Estados de la Fuente. Asimismo, la Liga de las Naciones estableció que la razón de la introducción de un EP como umbral para determinar la existencia del *economic allegiance* en el Estado de la Fuente era más beneficioso toda vez que otorgaba una potestad tributaria al Estado de la Fuente de manera plena imponiendo una ficción jurídica a través de la cual se podría determinar que este EP tiene activos y una contabilidad independiente que permitiría un gravamen de las ganancias obtenidas y un control de las mismas. (Kobetsky, 2011, p, 150)

⁵ Este criterio recogido por el Convenio de México fue criticado por la Liga de las Naciones ya que se determinó que el mismo era únicamente beneficioso para el Estado de la Fuente

Asimismo, es importante considerar que el Modelo de Londres definió al EP en el Artículo V como un lugar fijo de negocios en el Estado de la Fuente que contribuía con la generación de ingresos a la empresa matriz. Así, en este caso los dos requisitos para la configuración del EP eran consustanciales. Esto quiere decir que si una empresa tiene un lugar fijo de negocios pero que no contribuye a la generación de ingresos no se configuraría un EP. (Kobetsky, 2011, p, 150)

Posteriormente, una vez realizada la comparación y estudio de ambos Modelos, tras la segunda guerra mundial, se crea la Organización para la Cooperación Económica Europea (OEEC) la cual realizó su primera recomendación en relación a la doble tributación el 25 de febrero de 1955. Para entonces, ya existían 70 tratados bilaterales suscritos entre países desarrollados.

En esa línea, el Comité Fiscal de la Organización Europea para la Cooperación Económica (OEEC) preparó cuatro reportes entre 1958 y 1961 que fueron publicados bajo el título "*The Elimination of Double Taxation*". Sin embargo, en el año de 1961 la OEEC se transformó en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y en el año de 1963 el Comité Fiscal de la OCDE publicó el borrador final titulado "*Draft Double Tax Convention on Income and Capital*" (Kobetsky, 2011, p, 156)

Si bien se consideraba que el Convenio de 1963 sería fácilmente interpretado por los países miembros, pese a que los mismos tenían legislaciones domésticas diferentes, se consideró que este Convenio debía de ser estudiado periódicamente poder adaptarse a las diferentes legislaciones que tenían sus propios contextos históricos. Es por ello por lo que, tras el estudio de este Convenio se publica uno nuevo en el año de 1977, el cual reflejó de mejor manera las condiciones económicas propias de esa época. En esa línea, debido a los cambios propios de la globalización en el año de 1991 se reconoció que la revisión del Modelo OCDE y sus Comentarios debería de ser un proceso más dinámico y, por tanto, se adoptó el criterio de un Convenio ambulatorio y abreviado que debería de ser revisado cada cierto tiempo y desde la publicación efectuada en el año de 1992 las actualizaciones realizadas fueron en el año de 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2017.

Es necesario enfatizar que, el Modelo OCDE, al momento de incluir las regulaciones de EP, no tomó en cuenta en un principio al EP de servicios toda vez que la regla general para la configuración de cualquier EP era la existencia de un lugar fijo de negocios. Sin embargo, con el paso de los años y con la globalización, se empezó a estudiar la importancia de la inclusión de un EP de servicios dentro de los CDI. Esto último debido a que el avance de las comunicaciones y la facilidad del traslado de las personas originó que ya no sea necesario tener un lugar fijo de negocios en un determinado país para llegar a generar un monto considerable de renta y, por tanto, una presencia económica significativa.

1.1.2.2. Reconocimiento del concepto de EP en el Modelo ONU

El Modelo ONU se origina cuando el Consejo Económico y Social, conocido como ECOSOC, aprueba en 1967 la Resolución 1273 (XLIII) aprobada el 4 de agosto de 1967. Esta Resolución devino en la constitución de un Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo. (ONU, 2011, p. 6)

En relación al Modelo ONU, es importante precisar que este surge de manera posterior al Modelo OCDE. La ONU publicó un total de ocho reportes titulados “Convenios tributarios entre Países desarrollados y subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Asimismo, desde el primer reporte se reconocieron dos puntos principales: (i) el primero, es que los lineamientos para los Convenio para prevenir la doble imposición de 1963 de la OCDE eran una guía útil para las negociaciones tributarias entre los países y; por otro lado, (ii) que era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular en relación al flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación. (Vásquez, 2016, p.80)

Así, en 1974 la ONU publica una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Esta guía fue seguida de un Manual para la Negociación de Convenios de Doble Tributación entre países en desarrollo y países desarrollados. Finalmente, en

el año de 1980 la ONU emite un Modelo para la celebración de convenios para evitar la doble imposición fiscal. (Cayamana, 2014, p. 72)

La Convención Modelo de las Naciones favorece en general la retención de mayores derechos de tributación en el país de la fuente que en el país de residencia o del inversor. Así, en los Comentarios de este Modelo se indica que la conveniencia de promover mayores entradas de inversiones extranjeras en los países en desarrollo debe realizarse en condiciones políticamente aceptables y económica y socialmente beneficiosas. (ONU, 2011, p. 5)

En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales. (ONU, 2011, p. 8)

Tras un período de tiempo en el cual se presencié la volatilidad de la economía y, con ello los cambios en relación a la fiscalidad internacional, el Grupo *ad hoc* de Expertos continuó revisando y actualizando la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Manual. El resultado fue una nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003). En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual⁶.(Cabrera, 2016, p. 79)

Ahora bien, es necesario tomar en consideración que el Modelo ONU es desarrollado de manera posterior al Modelo OCDE y con un enfoque propio de este Organismo, en el cual se buscaba una mayor equidad en relación a la tributación entre países desarrollados y en desarrollo. En esa línea

⁶ Los 25 miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años.

ambos Modelos al tener enfoques distintos cuentan con diferencias que procederemos a detallar en el siguiente cuadro⁷:

	MODELO OCDE	MODELO ONU
	Modelo Tributario sobre la renta y patrimonio 2010 (OCDE, 2010, p. 24-25)	Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo 2011 (ONU, 2011, p. 9-11)
Definición general	Lugar fijo de negocios	Local fijo de negocios
EP específicos	Se consideran EP (i) los centros de dirección; (ii) las sucursales; (iii) las oficinas; (iv) las fábricas; (v) los talleres; y (vi) las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de petróleo.	Se consideran EP (i) los centros administrativos; (ii) las sucursales; (iii) las oficinas; (iv) las fábricas; (v) los talleres; y (vi) las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de petróleo.
EP de construcción	Obra o proyecto de construcción o instalación que supere 12 meses	Obra o proyecto de construcción o instalación o montaje o <u>las actividades de inspección relacionadas con el proyecto que continúen durante un periodo superior de 6 meses.</u>
Prestación de servicios	No tenía cláusula de prestación de servicios	La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, cuando los servicios sean prestados por más de 183 días en cualquier periodo de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

⁷ Este cuadro es una elaboración propia.

<p>Actividades auxiliares</p>	<p>Excluye (i) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías; (ii) el mantenimiento de depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; (iii) el mantenimiento de depósito con el fin de que sean transformados por otra empresa; (iv) mantenimiento de lugar fijo para comprar bienes o recoger información para la empresa; (v) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin de realizar la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar; (vi) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar la combinación de los apartados anteriores. A condición de que el conjunto de actividades tenga carácter preparatorio o auxiliar.</p>	<p>Excluye (i) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías; (ii) el mantenimiento de depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; (iii) el mantenimiento de depósito con el fin de que los elabore otra empresa; (iv) mantenimiento de lugar fijo para comprar bienes o recoger información para la empresa; (v) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin de realizar la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar ; (vi) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar la combinación de los apartados anteriores siempre que esta combinación resulte en una actividad preparatoria o auxiliar.</p>
<p>Cláusula de agente</p>	<p>Cuando una persona distinta de un agente independiente 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 ser actividades auxiliares.</p>	<p>Cuando una persona actúa en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente con respecto a cualquiera de sus actividades si: (i) tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa (a menos que estas actividades se limiten a ser auxiliares) o; (ii) no tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer estado contratante la existencia de bienes o mercancías que utiliza para entregarlos por cuenta de la empresa.</p>
<p>Seguros y Reaseguros</p>	<p>No tiene una cláusula expresa de seguros y reaseguros</p>	<p>Se considera que una empresa aseguradora tiene un EP (salvo lo que respecta a reaseguros) si recauda primas en el otro estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente.</p>

Cláusula de comisionista	No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente por el mero hecho que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente.	No se considerará que hay un EP por el simple hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales de mediación un corredor, comisionista o cualquier otro representante independiente. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente
Empresas relacionadas	Las empresas controladas no son necesariamente un EP	Las empresas controladas no son necesariamente un EP

Respecto a la evolución del concepto de EP, Serrano Antón considera que la continua evolución de este se debe (i) en primer lugar, al afán de los países por expandir y adoptar este concepto en sus legislaciones internas y; (ii) por otro, el uso de nuevos instrumentos en las relaciones empresariales como la utilización de internet (Serrano, 2010, p.154).

Ahora bien, la pregunta hasta este punto es si es que podríamos ensayar un concepto de EP en la era post OCDE y la realidad es que, tal como lo hemos podido identificar previamente, no es que exista una definición de un concepto de EP sino la creación de ciertos lineamientos y aspectos que configurarían un EP. En ese sentido, autores como Serrano Antón consideran que esto conlleva a que en lugar de realizar un proceso inductivo para determinar si una determinada situación podría ser considerada un EP lo que se realiza es un encaje de las situaciones particulares en estos supuestos establecidos por la norma (Serrano, 2010, p.159)

Sin embargo, pese a lo anteriormente mencionado un concepto que podríamos ensayar tomando en consideración lo desarrollado previamente es que un EP será un *“lugar fijo de negocio a través*

del cual una empresa realiza su actividad empresarial o parte de ella en una jurisdicción independiente”.

1.1.3. Principios y elementos del concepto de EP en el ámbito internacional

1.1.3.1. Principios internacionales de la tributación de un EP

Como dice Carvalho, los tratados y convenios internacionales son modos de iniciar una recepción interna de preceptos de otros conjuntos normativos igualmente cargados de juridicidad. (Carvalho, 2012, p.53)

En ese sentido, todo conjunto normativo contiene normas que intrínsecamente recogen valores adoptados de acuerdo con determinadas ideologías que se plasmaron en conceptos normativos. Así, se convino llamar principios a aquellas reglas cuyos núcleos significativos son de gran magnitud e influyen sobre la orientación de las cadenas normativas a las cuales les permite tener un carácter de unidad relativa y que sirven de incorporación para otras reglas del sistema del Derecho positivo ya que cumplen un papel fundamental en la comprensión de segmentos del ordenamiento legal. (Carvalho, 2012, p.55)

En el ámbito internacional tal como lo hemos mencionado, existen dos principios de imposición básicos en materia de Impuesto a la Renta: 1) El principio subjetivista, en base al cual la imposición de un sujeto depende de su residencia o nacionalidad, y; 2) El principio de territorialidad, en base al cual para el gravamen o imposición de toman en cuenta los hechos económicos acaecidos en un territorio determinado. (Durán, 2007, p. 3)

Este segundo principio es el que se toma en cuenta para realizar el gravamen de los sujetos no domiciliados, ya que los Estados para atribuir determinadas rentas a estos sujetos señalan distintas clases de pertenencia que permitan vincular al contribuyente con el Estado. En el contexto global

se plantea como justificación criterios en base a los cuales el no residente genera negocios en el territorio de un Estado y, por tanto, tiene conexión económica con el Estado, estos criterios se basan en el *economic allegiance*⁸.

El principio de *economic allegiance*, al ser una conexión con el Estado de la Fuente, tiene como correlato inmediato el reconocimiento de la potestad tributaria para realizar el gravamen de un hecho económico que se convierte en hecho imponible a través de su legislación constitucional tributaria interna⁹. Así, cada Estado realizará el ejercicio de este poder tributario en su territorio siempre y cuando tenga la posibilidad de exigirlo coactivamente (Rosembuj, 1998, p.4)

El término territorio deriva etimológicamente de la palabra tierra. Para Sereni, el territorio del Estado es definido como “el ámbito espacial en el cual una organización determinada ejercita de hecho y con mayor intensidad la propia potestad del gobierno, normalmente, con exclusión de poderes análogos poderes por parte de otros sujetos de derecho internacional con carácter estatal”. (Guilhermeister, 2000, p.63) Asimismo, este territorio se encuentra delimitado por fronteras determinadas las cuales delimitan el ejercicio de las competencias estatales correspondientes a cada Estado. Estas competencias estatales derivan en el poder tributario que tiene todo Estado en un determinado territorio sobre el cual se ejerce una soberanía de materia impositiva. Así, los límites de este territorio terminan siendo los límites de exigibilidad de las normas jurídicas (Durán, 2007, p.2)

Respecto a este último punto, López Espadafor establece dos sentidos de territorialidad: (i) la territorialidad en sentido material, la cual hace referencia a la delimitación de los puntos de conexión

⁸ En este punto, es importante resaltar que los principios internacionales tributarios son diferentes a los principios constitucionales tributarios de la legislación interna, los cuales representan un límite a la potestad tributaria y al mismo tiempo permiten la inclusión adecuada de estos principios internacionales dentro de la legislación interna de cada Estado.

⁹ En esta afirmación que precede, los dos criterios que permiten convertir un hecho económico en un hecho imponible son: (i) el criterio de ubicación de la riqueza (*allocation of wealth*) y; (ii) la coercibilidad de los derechos.

con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible y; (ii) la territorialidad en sentido formal, la cual significa que sobre el territorio de un Estado solamente entra en vigor su propia ley y no la de otro Estado. (López Estafador, 1998, p. 76)

Ahora bien, estos criterios de vinculación a los cuales hace referencia el mencionado autor, pueden dividirse en dos tipos principales: (i) subjetivos, los cuales toman en consideración el vínculo relativo a un sujeto (clásicos ejemplos son la nacionalidad o la residencia de un sujeto determinado) y; (ii) objetivos, los cuales son todos aquellos que parten de una vinculación con el territorio objeto de gravamen, del aspecto objetivo del hecho imponible o de algún otro elemento que no tome en consideración la relación del sujeto con el territorio en sí (por ejemplo los criterios de fuente de bienes muebles o inmuebles, los servicios prestados en un determinado territorio o también, los servicios gravados en base a la utilización económica). A través de este criterio se relaciona los hechos económicos con el territorio para efectos de gravar las rentas obtenidas dentro del mismo. (López Estafador, 1998, p. 76)

Así, podríamos indicar que permite gravar los hechos imponibles a partir de una pertenencia económica (*economic allegiance*) del contribuyente al Estado de la Fuente. Al respecto, autores como Rosembuj indican que esta pertenencia económica aparece, por definición, en la realización de los hechos imponibles, pero con prescindencia de las circunstancias personales o familiares y que resulta de la participación más o menos intensa del contribuyente (que no es nacional ni residente) en el Estado en la producción, tráfico, consumo y riqueza. (Rosembuj, 1998, p. 23)

Cabe tomar en consideración que previamente hemos visto que este concepto tuvo una evolución desde el Reporte del año de 1923 en el cual hubo una discusión sobre la definición de este principio por Schanz y Vogel. En este Reporte se indicó que el país que debería de tener la potestad tributaria para realizar el gravamen debería de ser aquel donde se encuentren los intereses económicos del contribuyente. En esa línea, los intereses económicos se ven reflejados en el lugar donde la persona

adquiere, ubica o consume la riqueza; o, en otras palabras, donde realiza las actividades económicas propias del gravamen. Es así que este principio ya se ve reflejado en el Plan BEPS cuando indica que es mejor alinear los derechos al gravamen con la actividad económica. (Van Apeldoorn, 2018, p. 6)

En base a las consideraciones previamente mencionada, en el acápite anterior indicamos que posteriormente definiríamos el criterio actual de *economic allegiance* que adoptó la OCDE. Pues bien, en relación a este punto, el criterio actual, que es adoptado tanto en el Plan BEPS como en la doctrina, se basa en que las personas que tienen y desarrollan intereses económicos en un país deberían de ser gravados por este último debido a los beneficios económicos que obtuvieron por la provisión de bienes y servicios públicos en ese país determinado. (Van Apeldoorn, 2018, p. 6)

En esa línea, el sustento para el gravamen de los no domiciliados es el beneficio obtenido por los contribuyentes, ya que es el Estado de la Fuente el que proporciona alguno o varios servicios públicos, así como la estabilidad jurídica para ejercer la coercibilidad de sus derechos. En otras palabras, el Estado es productor de riqueza mediante la organización de servicios públicos, toda vez que estos aumentan la posibilidad de ganancia, disminuyendo los costes de producción de los particulares e incrementan el poder de adquisición del dinero gastado por los consumidores. (Van Apeldoorn, 2018, p. 6). Por tanto, este *economic allegiance* es el resultado de una participación del contribuyente que no es nacional ni residente del Estado de la Fuente en la producción, movimiento y consumo de riqueza dentro de un territorio.

Fluye de lo anteriormente mencionado que el *benefit principle* el cual era la base del *economic allegiance* y de todos los impuestos para Schanz y que fue criticado por Vogel es ahora el principio que antecede y justifica el principio del *economic allegiance* para el gravamen de los no domiciliados y la configuración del EP.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, Peter Dietch también apoya el principio de *economic allegiance* aunque él lo denomina como “principio de pertenencia” o *membership principle* porque determina en qué país o países una persona física o jurídica está sujeta a impuestos (y, por tanto, es un miembro). Así, este principio establece que las personas y las empresas deberían de ser vistos como miembros y, por tanto, realizar el pago de impuestos en aquellos países en los que se benefician de los servicios públicos y la infraestructura. (Dietsch, 2011, p. 11)

Este nuevo enfoque de *membership principle* es relevante debido a que, en la mayoría de las legislaciones, incluida la nuestra, cuando se determina que una empresa tiene suficiente presencia económica dentro del territorio y, por tanto, configura un EP, forma parte de la legislación como un sujeto de derecho adicional o como una persona jurídica domiciliada. Este reconocimiento de persona jurídica domiciliada le otorga esta característica de “cuasipersonalidad fiscal”, ya que, si bien es una ficción legal, tributariamente será considerado un sujeto de derecho domiciliado para fines impositivos.

Siendo esto así, a partir de esta participación dentro de la economía de un país determinado y del uso de los bienes y servicios provistos por ese Estado para la producción de riqueza de la empresa no domiciliada, se justifica el gravamen de los sujetos no domiciliados. Sin embargo, cuando esta participación no es temporal sino es una participación permanente que llega a configurar una inserción dentro de la economía se justifica la configuración de un EP y, por tanto, se otorga un gravamen similar al de un sujeto domiciliado en ese territorio. Asimismo, para su configuración es necesaria la presencia de ciertos elementos comunes que fueron evolucionando a lo largo de los años en base a la evolución de la economía y que pasaremos a analizar a continuación.

1.1.3.2. Elementos internacionales del EP

Antes de definir los distintos tipos de EP que han sido desarrollados por parte de la doctrina internacional es necesario partir de la regla base o cláusula general que constituye el elemento genérico

para realizar una definición de EP. Así, los autores señalan que esta regla base moderna representa la herencia y evolución histórica, al mantener, como constante, la misma característica esencial: el elemento objetivo de un comercio, a través de una instalación fija o establecimiento estable (*Fixed Trade*). Por su parte, la doctrina tributaria distingue en teoría entre dos grupos de EP: la regla base (es decir los EP con lugares fijos) y los llamados EP ficciones (*Fictions PE*) (Skaar, 1991 p.80)

Como podemos ver, el “EP base” es aquel EP que sigue la regla general de la constitución de un “lugar fijo de negocios” mientras que los “EP ficciones” hacen referencia a situaciones en las cuales es posible la configuración positiva de un EP, sin necesidad del factor mencionado, incorporando un elemento adicional o diferenciador. Dentro de la clasificación de ficciones, se encuentra un catálogo variado como lo es el EP de construcción y el denominado EP de servicios. (Cabrera, 2016, p. 82)

Ahora bien, siguiendo la línea anteriormente mencionada, los requisitos dogmáticos para la configuración del EP tomando como base la estructura doctrinal contenida en la obra de Skaar, distingue entre tres dimensiones de presencia para determinar la existencia de un lugar fijo de negocios. Estas son: presencia la objetiva, la presencia subjetiva y la presencia la funcional.

- La parte objetiva consiste en la verificación de una presencia física geográfica (lugar de negocios) fija.
- La parte subjetiva, por su parte, refiere el vínculo existente entre el lugar y la empresa, es decir, que el lugar de negocios debe estar a disposición de esta última con cierto grado de permanencia.
- La funcional hace referencia a la forma cómo se vincula con la actividad económica, lo que obliga a que el lugar fijo de negocios participe en la actividad del negocio. (Skaar, 1991 p.106)

Ahora bien, es necesario tomar en cuenta que la regla base del concepto de EP contiene una definición que se ha mantenido invariable desde 1977. Específicamente, esta regla base indica que esta se encuentra definida en los siguientes términos: “A efectos de este convenio la expresión

establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” (Cabrera, 2016, p. 82)

En atención a ello, para comprender de manera más detallada los elementos de esta regla base procederemos a realizar una breve descripción de estos:

1.1.3.2.1. Presencia objetiva

Se refiere a una determinación o visibilidad física del negocio en el Estado de la Fuente. Es decir, que la presencia del empresario sea notoria *físicamente* dentro de este Estado.

1.1.3.2.1.1. Lugar de negocios:

Doctrinalmente se dice que esta presencia física está delimitada a través del lugar de negocios. En esa línea, toda vez que este criterio requiere que el EP sea “perceptible a los sentidos” algunos autores, como es el caso de Lovisolo definen a este elemento como uno de tangibilidad. (Cabrera, 2016, p. 84)

Es por este elemento objetivo que se indica que el EP está basado en una regla de fuente, debido a que esta regla se encuentra relacionada con el beneficio obtenido por un no domiciliado dentro de determinados linderos territoriales donde realiza una actividad que es fuente de su riqueza. En esa línea, en un caso en el cual una empresa inglesa prestaba servicios de telecomunicación en India, a través de su infraestructura ubicada fuera de ese lugar, se concluyó que no existía un EP en la medida en que no había un lugar de negocios dentro de los límites territoriales de India. (Cabrera, 2016, p. 84)

1.1.3.2.1.2. Fijeza:

Este requisito se refiere a que este lugar de negocios debe de tener una ubicación determinada dentro de un área geográfica específica. Cabe tomar en consideración, que el criterio de fijeza no quiere decir que este lugar deba estar atado al suelo en el sentido de que deba necesariamente existir una construcción. (Skaar, 1998, p. 26)

Puede ocurrir que para desarrollar el negocio deban de manera forzosa realizarse actividades en diferentes puntos independientes. Estos deben tomarse como un único lugar de negocios, cuando en efecto formen parte de un solo proyecto y éste, a su vez, constituya una unidad comercial coherente en concordancia con el negocio dirigido. (Skaar, 1998, p. 26)

1.1.3.2.2. Presencia subjetiva

Esta presencia, quiere decir que debe de existir una relación entre el no residente y el lugar fijo de negocios.

1.1.3.2.2.1. Derecho de disposición:

Este criterio hace referencia a que el lugar de negocios debe encontrarse bajo alguna forma de disposición por parte del no domiciliado que tiene una actividad empresarial dentro del territorio. Esta circunstancia se verifica por conducto del test de derecho de uso (*Right of Use Test*), el cual tiene como lineamiento principal que el lugar de negocios debe estar a las órdenes de la empresa no domiciliada. (Cabrera, 2016, p. 90)

1.1.3.2.2.2. Grado de Permanencia

Este criterio sostiene que el establecimiento debe de tener un carácter permanente en el tiempo y no temporal. Al respecto, una corte de Estados Unidos encontró que: “para poder decir que un contribuyente realiza negocios, tiene que existir un cierto grado de actividad, alcance y continuidad en las operaciones realizadas” (Cabrera, 2016, p. 91)

Ahora bien, es necesario tomar en cuenta que la práctica tributaria general de los países es el establecimiento de un umbral generalmente de seis meses para que se configure este tipo de EP. Asimismo, se establecieron ciertas directrices respecto al período de tiempo como es el caso de su cómputo, el cual se origina desde el día en que la empresa inicia sus actividades, por medio de un lugar fijo de negocios¹⁰.

De igual forma, se estableció una directriz sustancial en cuanto al ánimo de permanencia. Efectivamente, en los Comentarios al Modelo OCDE se indica que si la actividad tenía vocación de permanencia desde su inicio, pero que, por hechos sobrevivientes (por ejemplo, fallecimiento del contribuyente o revés en el negocio) culmina o se liquida de manera apresurada, existirá un EP¹¹.

1.1.3.2.3. Presencia Funcional

Independientemente de los dos criterios previamente descritos, también es necesario el requisito de la presencia funcional. Esto quiere decir que el objeto tangible o lugar de negocios sea un instrumento que sea usado para la actividad económica generadora de renta.

Al respecto el Modelo OCDE indica lo siguiente:

“La palabra “mediante” debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa a este objeto. Así, pues, se considerará, por ejemplo, que una empresa que está pavimentando una carretera realiza sus

¹⁰ Ver Comentarios OCDE del artículo 5, párrafo 11

¹¹ Ver Comentarios OCDE del artículo 5, párrafo 6.3.

actividades “mediante” el emplazamiento en el que esta pavimentación tiene lugar” (OCDE, 2010, p. 97) ¹²

En relación a este punto, anteriormente existía una discusión en relación al carácter productivo o no que tendría que tener este tipo de actividad. Sin embargo, hoy ya se ha abandonado esa vieja exigencia, fruto del desarrollo histórico. (Cabrera, 2016, p. 96).

Al igual que el criterio de la productividad fue abandonado, el criterio de las actividades ininterrumpidas también lo fue. Efectivamente, de acuerdo a los Comentarios del Modelo OCDE la actividad tiene que llevarse a cabo de manera regular mas no de manera ininterrumpida¹³.

Sumado a lo anteriormente mencionado, los Comentarios del Modelo OCDE también indican que resulta irrelevante para efectos de establecer la existencia de un EP la presencia o contratación de personal o empleados para la operación del lugar de negocios. Efectivamente, de estos Comentarios se desprende que puede existir un EP incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. (OCDE, 2010, p. 101)

1.1.3.3. Actividades auxiliares y preparatorias

En el acápite previo hemos hecho un análisis de los elementos sustanciales que tienen que estar presentes para la configuración del EP. No obstante, existe un elemento que no es sustancial para su configuración pero que debe de ser analizado de manera conjunta: las actividades auxiliares o preparatorias.

¹² Comentarios OCDE del artículo 5, párrafo 4.6.

¹³ Comentarios OCDE del artículo 5, párrafo 7.

Efectivamente, el Modelo OCDE no solamente contiene una lista positiva de actividades que podrían ser consideradas como un EP sino también contiene una lista negativa de actividades que al desarrollarse no llegan a configurar un EP. En ese sentido, aun cuando estas actividades sean realizadas por un lugar fijo de negocios no podrán configurar un EP.

Así, el apartado 4 del artículo 5 de los CDI estableció una lista de actividades (ya citadas en el cuadro comparativo previamente realizado) que si son realizadas no cumplirían con este nexo económico necesario para considerar que la empresa no domiciliada tiene una presencia económica sustancial dentro del Estado de la Fuente (es decir, no cuenta con este *economic allegiance*) para que pueda ser gravado en este país.

En ese orden de ideas, el Modelo OCDE establece que si es que se realizan más de dos actividades auxiliares estas tampoco llegarán a configurar un EP. En esa misma línea, en caso se combine una actividad auxiliar con otra que no goce de estas características se configurará un único EP y se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. (OCDE, 2010, p. 108)

1.1.4. Tributación de los EP según el Modelo OCDE y el Modelo ONU

La regla general de los CDI es la tributación en el país de residencia de las rentas activas, siendo el caso de la constitución de un EP un supuesto excepcional que permite la tributación en el país de la fuente.

En términos prácticos, los derechos impositivos se trasladan a la residencia y las limitaciones o restricciones son generalmente soportadas por el país de la fuente. Es por este criterio que la cláusula de beneficios empresariales regulada en el artículo 7 de los CDI que fueron firmados por Perú indica que los ingresos o beneficios de una empresa del Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese estado. (Avi- Yonah, 2009, p. 99)

Ahora bien, es necesario tomar en cuenta que los CDI no tienen una definición específica de lo que debe entenderse por beneficios empresariales; sin embargo, la directriz de los tratados sí indica que tiene un significado amplio que incluye todas las rentas procedentes de la explotación de una actividad económica o de negocio. (OCDE, 2010, p. 154)

En línea a lo anteriormente mencionado, si bien la tributación de estos beneficios empresariales tiene como regla general una tributación en el estado de residencia la excepción es la tributación en el estado de la fuente a través del reconocimiento de un EP. Por tanto, solamente existirá tributación *in situ* si es que el no domiciliado ha creado lazos suficientemente significativos dentro del estado de la fuente para que se realice este tipo de gravamen. (Cockfield, 2003, p. 400)

Así, a manera de resumen de las dos reglas anteriormente mencionadas, Avi - Yonah menciona que:

“Tras más de 80 años de evolución histórica de los CDI, pueden encontrarse dos grandes principios o derroteros en estos acuerdos: garantía de tributación en residencia para rentas pasivas o de portafolio (Portfolio Income); y permisión de tributación en fuente para rentas activas, siempre que se verifique una presencia sustantiva y relevante que exista un EP” (Yavi- Yonah, 2009, p. 99)

Sin embargo, la tributación del EP no se da únicamente a través de los beneficios empresariales, sino que existen otro tipo de rentas que pueden ser generadas por el EP y que contienen reglas especiales como son:

1.1.4.1. Ingresos pasivos:

Cuando se trata de rentas pasivas, los CDI indican que la tributación de los mismos es compartida y se limita el gravamen del Estado de la Fuente “siempre y cuando el beneficio efectivo de los ingresos sea un residente del otro Estado Contratante”.

Sin embargo, cuando tales ingresos por rentas pasivas provienen de una actividad económica realizada por el EP las reglas cambian. Efectivamente, en este caso se aplica la *lex generalis* prevista en el artículo 7, en lo que se conoce como el EP proviso. De otro lado, se entiende que el pago está relacionado con la actividad, cuando el origen de esa obligación hace parte de la propiedad económica (*economic ownership*) del EP. (Cabrera, 2017, p. 127)

A manera de ejemplo, el hecho de que el pago de un interés esté vinculado a la actividad de un EP, y esta entidad sea quien soporte su pago, hace que se considere que esta renta tiene su fuente en ese lugar, sin importar que el deudor del crédito sea o no residente de alguno de los Estados contratantes. (Cabrera, 2017, p. 127)

1.1.4.2. Servicios

En el año 2000 el Modelo OCDE tenía una regla específica en relación a la prestación de servicios independientes regulada en el artículo 14. Esta regla indicaba que existiría una tributación en la fuente si la persona permanecía en este país por más de 183 días calendario. Sin embargo, esta regla fue eliminada debido a que ya se tenía la regla del EP y; por tanto, mantener esta dicotomía era un sinsentido. En ese sentido, una vez que se elimina esta regla, únicamente se permite la tributación en el Estado de la Fuente de los servicios independientes cuando estos sean atribuidos a un EP. (Cabrera, 2016, p. 131)

De la misma forma, el Modelo ONU con la finalidad de lograr una mayor o una más alta tributación en la fuente agrega un tipo especial de EP de servicios que incluye los servicios de asistencia técnica o consultoría.

En base a esta inclusión las rentas de prestación de servicios de consultoría u otros que excedan más de 183 días en su prestación, o sean atribuibles a una base fija, pueden gravarse en el Estado de la Fuente sin necesidad de verificación de un lugar fijo de negocios. (Cabrera, 2016, p. 131)

1.1.4.3. Ganancias de capital

Generalmente, las ganancias de capital que provienen de la enajenación de bienes muebles tributan en la residencia del titular de la propiedad del bien que está siendo enajenado. Son pocas las excepciones a esta regla, como es el caso de los bienes inmobiliarios, los cuales por reglas específicas de los CDI tributan en el Estado de la Fuente. (Byrne, 2008, p. 392)

Ahora bien, las ganancias de capital, fruto de la venta de los activos movibles o bienes muebles pertenecientes al EP y de la venta del mismo en conjunto o de una de sus partes, pueden, someterse a gravamen en ese lugar (es decir, en el Estado de la Fuente), siempre y cuando este elemento sea de propiedad económica del EP de la manera en que se ha señalado. (Cabrera, 2016, p. 131)

1.1.4.4. Rentas de trabajo

Las rentas de trabajo tienen como regla general que se someterá a tributación en el país en el cual lleven a cabo su labor. En ese sentido, en el caso el pago sea soportado por el EP, la tributación del trabajo llevado a cabo se realizará en el Estado de la Fuente donde se encuentre constituido el EP.

1.1.4.5 Criterios de atribución de rentas del EP

Uno de los aspectos más controvertidos en relación al EP es que a través de una ficción tributaria se convierte en un centro de imputación de relaciones jurídicas independientes a las de su casa matriz, sin gozar de una autonomía patrimonial plena efectiva. En consecuencia, el aspecto fisionómico esencial del EP no es la independencia de su casa matriz sino la posibilidad de separar sus actividades desarrolladas de las actividades de la casa matriz. (Lovisoló, 2003 p.135)

Al respecto, uno de los puntos principales de discusión en relación a la atribución de beneficios al EP se dio en la Asamblea General integrada por representantes de veintisiete países, en la cual se decidió no solo suprimir a las empresas asociadas de la definición de EP sino también eliminar toda referencia al uso de las cuentas separadas de un contribuyente para atribuir beneficios al mismo.¹⁴ (Garbarino, 2018, p. 19)

En relación con el punto anterior, los Comentarios del Modelo OCDE sobre beneficios empresariales indicaron que cada Estado debería de discutir un método de atribución de rentas que variará conforme a cada legislación y, por tanto, en cada acuerdo. En esa línea, Langbein afirmó que el enfoque de la Asamblea General no se basó en la noción de contabilidad independiente, toda vez que esta última junto con el principio de plena competencia no formaron parte del modelo de los tratados propuesto por la Liga de las Naciones en 1929¹⁵. (Kobetsky, 2011, p. 125)

Posteriormente, el Comité Fiscal de la OCDE recibió una subvención de 90,000 dólares de la Fundación Rockefeller para llevar a cabo su labor sobre la doble tributación, que utilizó para encargar

¹⁴ Respecto a este punto la Asamblea mencionó lo siguiente: *“Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory. The competent administrations of the two Contracting States shall come to an arrangement as to the basis for apportionment”*.

¹⁵ Es necesario precisar que el artículo de beneficios empresariales estaba pensado en una economía de los inicios del siglo veinte y, por tanto, lo usual era que para realizar un gravamen en un determinado país deberían de existir elementos tangibles en el mismo que permitieran generar el criterio de conexión determinado. Esto último se ve reflejado en las siguientes líneas: *“In the International economy o the early twentieth century, international trade was in tangible items”*

un estudio a un subcomité de cinco miembros sobre el prorrateo de los ingresos entre una fuente y un país residente. (Kobetsky, 2011, p. 126)

En las recomendaciones de la Fundación Rockefeller se sugería que los métodos de contabilidad separada y el formulario de prorrateo (*formulary apportionment*¹⁶) se consideraran como métodos de prorrateo de los beneficios de una empresa internacional que operara en el extranjero a través de EP's. (Kobetsky, 2011, p. 131)

Esto sugiere que en el momento de hacer el prorrateo se debería de tomar en cuenta el principio de *arm's lenght* y el del *formulary apportionment* para repartir los beneficios a un EP.

Posteriormente, se emitió el "*Caroll Report*" en el año de 1933, el cual realizó un resumen y comparación de diferentes legislaciones e intentó encontrar una regla común de atribución de beneficios al EP. Así, este Reporte indicó que los dos métodos más utilizados eran el *arm's lenght* y el del *formulary apportionment*. En ese sentido, en este Reporte se concluye que el principio de *arm's lenght* es en el cual debería basarse la Liga de las Naciones para realizar la atribución de beneficios al EP. Esto último se vio reflejado en el siguiente párrafo:

"The adoption of separate accounting as the primary method of allocating income to the various countries in which an enterprise has permanent establishments is preferred by the great majority of Governments, and business enterprises represented in the International Chamber of Commerce, as well as by other authoritative groups." (Kobetsky, 2011, p. 134)

¹⁶ En este método lo que se realizaba era un promedio ponderado en base a las ventas, la planilla de trabajadores, de los activos, entre otras variables para calcular las ganancias obtenidas exclusivamente por el EP ubicado en el Estado de la Fuente.

Tras la emisión de los dos Informe previamente mencionados, se emite el Reporte de la OCDE de 1933¹⁷ con dos sistemas opcionales para determinar el reconocimiento de los ingresos: (i) el sistema de contabilidad separada o sistema directo de atribución de beneficios y; (ii) el sistema de reparto proporcional.

El sistema de contabilidad separada parte de la premisa inicial de considerar al EP como una entidad separada e independiente de la casa matriz como si tuviera una personería jurídica independiente a fin de imputarse y atribuirse las rentas que correspondan al desarrollo de las actividades. (Montestruque, 2010, p. 360)

Esta independencia del EP es reconocida en el mismo Modelo OCDE en el párrafo 2 del artículo 7 (OCDE, 2010, p. 26) en el cual se dispone que cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades en otro Estado contratante por medio de un EP allí situado, en cualquier Estado contratante son atribuidas a dicho EP todas aquellas utilidades que se entienden habrían sido conseguidas si se hubiera tratado de una empresa diversa y separada que realiza idénticas o análogas actividades en total independencia con la empresa de la cual constituye EP. (Lovisolo, 2003 p. 316)

La reunión del año 1939 del Comité Fiscal fue una de las últimas reuniones realizadas antes de la Segunda Guerra Mundial. Dadas las condiciones que anteceden, el Comité volvió a reunirse en el año de 1945 y se solicitó que se realizara un estudio comparativo de los Tratados de Londres y México, del cual ya hablamos detalladamente en la primera parte de este trabajo.

¹⁷ Sin embargo, un hecho importante en relación al Reporte de 1933 es que este fue el primer Modelo de CDI que adoptó el principio del *arm's lenght* para reconocer la alocación de beneficios entre el país de residencia y el país de la fuente en lugar de tener reglas específicas para empresas específicas.

Sin embargo, la comparación realizada entre ambos Tratados fue importante para fines de la atribución de beneficios al EP debido a que se concluyó que los ingresos atribuidos a un EP deben ser ingresos que sean el resultado directo de sus actividades. Así, bajo el principio de *arm's length* (el cual se basa en la contabilidad separada) el ingreso atribuible a un EP debería de ser aquel igual al que hubiera obtenido una empresa independiente. Asimismo, en los Comentarios realizados en este comparativo se discutió la posibilidad de realizar un ajuste a la atribución de beneficios del EP a cargo de las Administraciones Tributarias.

Tras la Segunda Guerra Mundial no había un consenso en relación a la atribución de beneficios al EP. Efectivamente, diferentes países firmaban acuerdos bilaterales con reglas independientes y con teorías distintas. Dentro de las teorías que se empleaban para realizar la atribución al EP se encontraban según Lazo las siguientes:

- (i) Criterio de fuerza de atracción global: Este criterio indica que se atribuye a un EP todas las rentas obtenidas en el territorio por parte de la empresa no residente de quien depende
- (ii) Criterio de la fuerza de la atracción limitada: En base a este criterio se atribuye al EP las rentas que su sede central obtiene en el ejercicio de actividades parecidas.
- (iii) Criterio de vinculación efectiva: Se atribuye al EP los beneficios de sus actividades y los de capitales vinculados efectivamente a este EP. (Lazo, 2006, p. 550)

Al respecto es importante no confundir el criterio de fuerza de atracción global con el de vinculación efectiva. Mientras que el primero implica que una vez producida una conexión entre el Estado de la Fuente y el residente del otro Estado se faculta al Estado de la fuente a gravar todas las rentas producidas en su territorio por el residente del otro Estado; en el caso de la vinculación efectiva una vez que se produce la conexión se faculta al Estado de la Fuente a imputar las rentas efectivamente

vinculadas al EP producidas fuera de su territorio por el residente en el otro Estado (Lazo, 2006, p. 550). Respecto a este punto es importante resaltar que la OCDE rechazó la teoría de la fuerza de atracción global en relación con la atribución de beneficios al EP¹⁸.

Asimismo, en el caso del Modelo ONU el criterio que era adoptado era el de fuerza de atracción limitada. En esa línea, este Modelo también incluyó como criterio la facultad de gravar en el Estado de la Fuente aquellos ingresos obtenidos por la ejecución de actividades de similar naturaleza obtenidos allí y derivados de la venta de mercancías de similar naturaleza por el no residente. (Cabrera, 2016, p. 137)

Debido a la diversidad de criterios en relación a la atribución de los beneficios al EP la OCDE decidió en el año 2008 emprender un trabajo sobre la atribución de beneficios titulado “*Authorized OCDE Approach*” (AOA) con la finalidad de realizar una homogeneización del tema. Este Informe combinó las reglas del artículo 7 y 9 del Modelo OCDE junto con las normas de precios de transferencia.

Así, para lograr la implementación de los criterios adoptados en este reporte la OCDE realizó un trabajo de dos pasos principales: (i) la modificación de los Comentarios referentes al Artículo 7 del Modelo OCDE con la inclusión de las partes del AOA que no contradecían la versión anterior de estos Comentarios¹⁹ y; (ii) como segundo paso, la adopción de un nuevo artículo 7 y Comentarios en el año 2010.

¹⁸ Efectivamente, uno de los principales cuestionamientos de la OCDE es que no se tenía una definición de lo que significan ganancias. En esa línea, se realizaron dos interpretaciones por parte de los países: (i) la teoría del negocio relevante (*relevant business activity*) y; (ii) la teoría de la entidad separada funcional (*functional entity approach*) La primera teoría se basa en la teoría del negocio unitario (*single entity approach*) y la segunda teoría se basa en la teoría de las entidades independientes (*separate entity method*)

¹⁹ Este enfoque implicó que la modificación de estos Comentarios no era una nueva regulación y por tanto podrían ser aplicados en la interpretación de los CDI concluidos antes del 2008. Es importante tomar en cuenta que algunos autores como Kobetsky consideran que bajo el derecho internacional los Comentarios del Modelo OCDE que se encontraban en vigencia en el momento en el cual el tratado fue negociado deberían de ser los que se usen para su interpretación. Sin embargo, como uno de los principales argumentos a favor

Antes de la regulación del AOA y la creación del nuevo artículo 7 la atribución de beneficios empresariales estaba guiada por el apartado 1 del artículo 7, el cual indicaba que el Estado de la Fuente tendría la potestad de gravar aquellas rentas que podrían ser atribuidas al EP. En esa línea el apartado 2 indicaba que estas rentas atribuidas serían aquellas que hubieran sido realizadas como si de una parte independiente se tratara. (Kobetsky, 2011, 195)

Sin embargo, el apartado 4 regulaba una excepción a la regla del enfoque de entidad independiente y separada. Efectivamente, este apartado indicaba que en caso el Estado de la Fuente utilizara el método del prorrateo o asignación de rentas (conocido como *formulary apportionment*) este podría ser aplicado siempre y cuando se cumpliera con el principio de *arm's length*²⁰.

Por otro lado, en relación con la deducción de gastos el apartado 3 establecía que aquellos gastos incurridos por las empresas internacionales para el EP eran deducibles en la determinación de la renta del EP. Asimismo, el apartado 5 indicaba que la compra de activos a favor de otra empresa que no sería el EP no podrían ser deducidos. Finalmente, el apartado 6 indicaba que el método usado para atribuir las rentas al EP debería de ser el mismo en cada año fiscal.

Tomando como premisa la regulación anteriormente descrita, algunos países consideraban que la aplicación de la atribución de beneficios al EP no era simétrica y el artículo 7 de la OCDE contenía

del uso del AOA, la OCDE indica que antes del 2008 no existía un consenso en relación a las teorías aplicables de la atribución de beneficios, no obstante, con la interpretación del artículo 7 y con una “aclaración” de esta interpretación ya existe un consenso que debe ser implementado por todos los tratados, incluyendo aquellos que fueron concluidos antes del 2008.

²⁰ En relación a este principio Kobetsky considera que el principio de *arm's length* no era el más adecuado para realizar la atribución de beneficios y de gastos a un EP toda vez que el intento de alocar rentas o flujos que no tienen un origen determinado es arbitrario ya que son costos y gastos incurridos por una sola empresa en la realidad. Asimismo, no se podría tratar al EP como una subsidiaria de la empresa transnacional porque la misma forma parte de una única unidad de negocio y no de dos unidades diferentes.

contradicciones²¹ en su regulación que hacían posible la doble tributación o la doble no tributación. Esto último debido a que, de la literalidad del Artículo 7, anterior a la modificación del 2008, existía una aplicación de la entidad separada en algunos casos (*functional entity approach*) y en otros la atribución de beneficios basándose en la unidad de negocio (*single entity approach*) en el cual los gastos que eran aceptados como deducción eran al costo y no con un margen de ganancia como sí debería ser realizado en base al principio del *arm's length*. (Kobetsky, 2011, p. 198)

Así, toda vez que existía esa controversia en relación a la atribución de beneficios al EP se realizaron los borradores de discusión de la OCDE ("*Discussion Drafts*") donde se tomó como muestra de estudio a los bancos internacionales, toda vez que eran las entidades que tenían mayor cantidad de sucursales alrededor del mundo. (Kobetsky, 2011, p. 205)

Tomando como muestra a los bancos, en los Comentarios del año 2008, la OCDE adoptó la teoría de la entidad separada para realizar la atribución de beneficios al EP. Se indicó que este método era mucho más práctico debido a que ya no es necesario para el Estado de la Fuente determinar toda la renta de la actividad económica relevante de la empresa transnacional. Asimismo, en base a esta teoría las rentas atribuidas al EP serán aquellas efectivamente realizadas por el EP y las mismas serán atribuidas independientemente de que la "matriz" o alguna otra empresa integrante del negocio esté o haya incurrido en una pérdida. (Kobetsky, 2011, p. 205)

Asimismo, en estos Comentarios se estableció el rechazo al método de fuerza de atracción global, por lo cual las rentas reconocidas del EP serán aquellas que tengan una vinculación efectiva con el mismo. De igual forma, toda vez que el principio en el cual se basarían para realizar la atribución

²¹ Una de estas contradicciones indicaba que la definición de entidad separada que otorgaba el artículo 7 era poco clara y la interacción de este criterio con el apartado 1 y 3 del artículo mencionado no era congruente.

sería el del *arm's length* se agregó que no solamente se revisarían las cuentas de operaciones²² realizadas por el EP sino también registros y documentos que satisfagan ciertos requerimientos.

Por su parte, los Comentarios también indicaron que las rentas que serían atribuidas al EP serían aquellas "rentas nocionales". En esa línea, toda vez que son propiamente rentas nocionales, es decir provenientes de una ficción tributaria, no se tienen acuerdos legales que las respalde toda vez que una misma empresa no puede tener un acuerdo legal con ella misma. Respecto a este punto, es importante tomar en consideración que cuando ya se determina que las transacciones del EP serán transacciones nacionales se crea una ficción de dicha operación para considerarla real para fines tributarios. Así, muchos autores consideran que estas rentas nacionales traen consigo mucha incertidumbre en su aplicación ya que no tienen límites en su aplicación. (Kobetsky, 2011, p. 210)

Sumado a lo anteriormente mencionado, es importante tomar en consideración que antes de la modificación del artículo 7 y de la modificación de los Comentarios en el año 2008 el cálculo de las atribuciones de los beneficios del EP se basaba en dos métodos: (i) el método de la contabilidad, el cual era usado mayormente por los países pertenecientes a *civil law* y; (ii) el método de la alocaión de las rentas, el cual era usado en su mayoría por los países del *common law*.

En relación con el primer método bajo el *civil law* las transferencias de bienes y servicios entre la casa matriz y el EP son tratadas como transacciones independientes y generalmente estas transacciones y el cálculo de los beneficios atribuibles al EP eran sacados de los libros de contabilidad. Por otro lado, en el caso del *common law* la atribución de ganancias al EP no se realiza en base a sus libros contables, sino que se establecen determinadas reglas dentro de la legislación interna para

²² Las cuales sí estaban determinadas como un requisito en los Comentarios de la OCDE anteriores al 2008. Al respecto es importante tomar en cuenta que los Comentarios anteriores al 2008 no se establecían criterios para determinar si las operaciones revisadas en estas cuentas de operaciones eran reales o no.

realizar esta atribución de beneficios. En esa línea, el artículo 7 era una mezcla de estos dos enfoques antes de su modificación. Esto último debido a que el apartado uno apoyaba la asignación de rentas y el apartado 2 se basaba en el enfoque de la contabilidad. (Kobetsky, 2011, p. 221)

Frente a estos dos enfoques que se tenían establecidos, la modificación de los Comentarios del 2008 tuvo un principal cambio en permitir que exista una modificación del cálculo de la atribución de beneficios si es que se obtenía una ganancia menor a aquella que hubieran obtenido dos partes independientes en transacciones similares.

Ahora bien, en relación con la atribución de gastos y la deducción de los mismos, antes de la modificación de los Comentarios del 2008 eran regulados por el apartado 3 del artículo 7 y su deducción se basaba en el *single entity approach*. Así, el criterio establecido por los Comentarios anteriores al 2008 era que no se aplicaría un margen de ganancia a las transacciones entre el EP y la casa matriz si es que estos bienes o servicios no podían ser provistos por entidades independientes. (Kobetsky, 2011, p. 225)

En consecuencia, se establecieron determinados gastos que no podrían tener un margen de ganancia y que deberían de ser deducidos al costo como son: (i) la deducción de transacciones de bienes e intangibles; (ii) los gastos por servicios prestados por la casa matriz²³, y; (iii) los préstamos realizados entre la casa matriz y el EP²⁴. Asimismo, en el Reporte del año de 1984 se indicó que no

²³ En este caso otro hecho importante era que para que sean deducibles al costo deberían de ser servicios que hayan sido prestados en beneficio directo del EP.

²⁴ La razón para no permitir un margen de ganancia en el caso de los préstamos entre entidades que no son bancarias se centraba en la manipulación de precios de transferencia que podría existir. Asimismo, es importante tomar en consideración que aquí existía una diferencia entre los préstamos realizados entre los bancos, donde si se aplicaba el criterio de entidad separada, y los préstamos entre empresas que no se consideraban como empresas bancarias, en las cuales el criterio era el de entidad única y, por tanto no se podía determinar un margen de ganancia en relación a estos préstamos.

se podría cargar un margen de ganancia ya que el préstamo consistía en movimientos de fondos de una misma entidad.

Ahora bien, en los Comentarios del año 2008 se mantuvo la posición de que la casa matriz no podría cargar un interés a los préstamos ncionales con el EP. Asimismo, el reto en el caso de estos Comentarios consistía en la determinación de qué porcentaje constituiría capital y qué parte constituiría deuda. En ese orden de ideas, se indicó que una vez que se atribuía al EP un monto de capital de trabajo y un monto para el capital social el monto remanente sería deuda. Es importante mencionado que bajo los Comentarios del 2008 se requirió expresamente que el EP cuente con un capital social que respalde sus activos, algo que no tenía establecidos los Comentarios anteriores²⁵. (Kobetsky, 2011, p. 228)

Posteriormente, con la modificación del Artículo 7 en el año 2010 las rentas ncionales atribuidas al EP, llamadas bajo el término de “*dealings*”, se estableció que estarían sujetas a las Guías de Precios de Transferencia²⁶.

Este nuevo artículo 7 está basado plenamente en el principio del *arm's length* y en tratar a la casa matriz y al EP como entidades separadas. Asimismo, las rentas atribuidas al EP serán aquellas rentas que puedan haber sido obtenidas por actividades en base al principio de *arm's length* en especial en relación a las transacciones con las entidades que conforman el mismo grupo empresarial. Asimismo, se especifica que esta atribución será realizada tomando en consideración las

²⁵ Nótese que en los Comentarios no se establece un método determinado para poder alocar el capital social del EP de manera uniforme y se remiten a los cálculos establecidos en el Reporte de Precios de transferencia que son variados.

²⁶ Según Kobetsky, los criterios establecidos en el artículo 7 del Modelo OCDE difieren con los criterios del Modelo ONU. Esto último debido a que el Modelo ONU está basado en los Comentarios anteriores al 2008 los cuales no fueron aceptados por el Modelo ONU.

funciones, riesgos y activos que están siendo asumidos, los cuales deberán ser considerados con la finalidad de determinar la renta nacional atribuible al EP.

En virtud de lo anteriormente mencionado, la atribución de rentas a un EP tendrá que seguir dos pasos principales: (i) en el primer paso se tiene que realizar un análisis fáctico y funcional (el cual toma en cuenta la propiedad económica, los riesgos y las funciones que son asumidas por el EP) y; (ii) el segundo paso, es analizar aquellos *dealings* con entidades relacionadas las cuales tienen que cumplir la Guía de Precios de Transferencia. (Kobetsky, 2011, p. 361)

En adición a lo anteriormente detallado, también se menciona que los estados de cuenta no serán los únicos documentos que prueben la existencia de estos *dealings* y se podría contar con documentación adicional como son acuerdos y otra documentación que permita sustentar la operación. Nótese que esta documentación que respalde las transacciones es de suma importante toda vez que los Comentarios indican que aun cuando no exista una transacción para fines civiles podría existir una transacción para fines tributarios si se cuenta con la documentación real que soporte la transacción.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, los Comentarios del nuevo artículo 7 establecen que el criterio de entidad separada es tomado en consideración únicamente en relación con la atribución de beneficios al EP mas no en relación a otras disposiciones especiales del CDI. Por tanto, no se puede crear una renta nocial por una transacción que está regulada por un artículo diferente al 7. Siendo esto así, bajo una opinión mayoritaria el criterio de la entidad separada no se extiende a la transferencia de activos y a las ganancias de capital. Si es que hay una transferencia de activos entre un EP y una entidad relacionada y que es tratada como un *dealing* será gravado en el Estado de la Fuente y se aplicará el artículo 13, siempre y cuando esta transacción se encuentre conforme al Artículo 7. (Kobetsky, 2011, p. 366)

Es necesario resaltar que bajo el nuevo artículo 7 cuando la transacción sea catalogada como un *dealing* debería de existir un margen de ganancia en base al apartado 2 del artículo 7. Esto último debido a que el apartado 3 del antiguo artículo 7 que indicaba que los gastos deberían de ser atribuidos al costo se eliminó. Asimismo, en base al nuevo artículo 7 así los gastos sean directos o indirectos y se cuente con la documentación correspondiente podrán ser deducidos. (Kobetsky, 2011, p. 366)

Otra característica relevante del nuevo artículo 7 es que la deducción de intereses nocionales de un EP no implica que la entidad relacionada prestataria pueda ser tratada bajo los criterios del artículo 11. El criterio de la entidad separada no se extiende al artículo 11, lo que indica que la empresa matriz y otros EP no pueden estar sujetos a una renta nacional en virtud del artículo 11.

Nótese que los Comentarios también indican que una vez que las rentas hayan sido atribuidas al EP la determinación de si esta renta será gravable y los límites de este gravamen son determinados por el Estado de la Fuente. Asimismo, la deducción de gastos del EP serán determinados por el Estado de la Fuente tomando en consideración la cláusula de no discriminación del artículo 24 del Modelos OCDE. (Kobetsky, 2011, p. 366)

Asimismo, en relación a la deducción de gastos por el EP, los Comentarios del año 2010 indican que en caso una transacción no haya sido calificada como un *dealing* pero hayan sido gastos incurridos en beneficio directo o indirecto del EP serán deducibles y un margen de ganancia no será aplicable, es decir podrán deducirse al costo.

1.2. El EP de servicios en el ámbito internaciona

Tal como hemos podido desarrollar previamente la introducción del análisis de la fiscalidad entre los países desarrollados y en desarrollo por la ONU trajo consigo una flexibilización del concepto de EP el cual permitió el surgimiento de los EP esporádicos. Esta extensión del concepto clásico de EP radica en la sustitución del elemento vocación de permanencia por el elemento de duración temporal de la actividad económica

Así, la inspiración de los EP esporádicos los encontramos en el Modelo ONU. Efectivamente, tras los estudios correspondientes en 1980 con la finalidad de expresar el interés de los países en desarrollo (los cuales son generalmente importadores de capital) de gravar estos servicios que eran prestados en su territorio, el Modelo ONU incluyó un concepto más amplio de EP que el previsto en el Modelo OCDE, incluyendo la prestación de servicios. (Yañez, 2012, p.15)

Específicamente, los comentarios de la ONU indicaron lo siguiente:

“Se cree que los servicios de gestión y consultoría deberían de ser incluidos debido a que la prestación de dichos servicios en los países en desarrollo por las empresas de los países industrializados a menudo implica grandes sumas de dinero” (Yañez, 2012, p.16)

Posteriormente, en el año 2008 la OCDE incluyó en sus comentarios una disposición alternativa referida a los EP de servicios indicando lo siguiente:

“La adopción controversial por parte de la OCDE de la disposición alternativa del EP de servicios es el reflejo del reconocimiento por parte de algunos miembros de la OCDE sobre la legitimidad de la extensión de las potestades tributarias del Estado de la Fuente sobre la renta derivada de los servicios. Esta tendencia no debería ser sorprendente debido que en la práctica los estados tienen un gran interés en gravar en base a la fuente de la renta. Pocos son los países que tienen un gran interés de gravar en base a la residencia e inclusive aun son menos lo estados que todavía tienen interés en gravar como estados exportadores de capital que supere significativamente el interés de los estados importadores de capital” (Yañez, 2012, p.17)

Tal como podemos ver, la OCDE en el año 2008 adoptó la regulación del EP de servicios tomando como base lo establecido en el Modelo ONU, el cual fue el pionero en la regulación de los mismos.

En virtud de lo anteriormente mencionado, en este primer capítulo analizaremos los criterios generales del EP de Servicios, así como los principios que se encuentran como base de su regulación con la finalidad de en el capítulo final realizar una comparación de estos criterios internacionales con la regulación de EP en Perú.

1.2.1. El EP de servicios como cláusula independiente del EP general

La introducción de la regulación del EP de servicios en el Modelo OCDE se da a través de los Comentarios del mismo mas no a través de una cláusula expresa en el Modelo propuesto. Efectivamente, en el apartado 42.11 de la versión abreviada de los Comentarios OCDE del año 2008 se regula este tipo de EP temporal bajo el acápite de “Imposición de servicios”.

Ahora bien, este artículo desde el 2008, hasta la entrada en vigencia del Plan BEPS y los Comentarios del año 2017, no ha sufrido cambios sustanciales en su redacción. Sin embargo, en los Comentarios 2017 se hicieron algunas precisiones que ayudan a una interpretación mucho más clara del mismo. Así, en este apartado nosotros realizaremos un análisis de los parámetros generales desde su configuración y en el capítulo 2 realizaremos un agregado de las pocas precisiones que se dan con los Comentarios del 2017.

El apartado de la Imposición de servicios de la OCDE inicia realizando un análisis de la posibilidad a través de la cual algunos países miembros de la OCDE regulen el gravamen de ciertos servicios en el Estado de la Fuente sin la configuración de un EP. Sin embargo, indica que si el Estado decide incluir una cláusula de EP temporal para el gravamen de la prestación de estos servicios existiría una mayor predictibilidad por parte de las empresas extranjeras a la hora de realizar el diseño económico para la expansión de sus actividades.

En consecuencia, se propone una forma de disposición que podría ser incluida en los Modelos OCDE que es como sigue:

“No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante:

a) a través de una persona física que permanece en ese otro Estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física, o

b) durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios” (OCDE, 2010, p. 119)²⁷

Tal como podemos ver, el apartado b) es el que fue incluido dentro del Decreto Legislativo N° 1424 para regular la introducción de los EP de servicios dentro de la legislación interna, sin embargo, este es un tema que trataremos a detalle en el Capítulo 3 del presente trabajo.

En ese mismo orden, los Comentarios OCDE del 2010 indicaron que esta disposición constituye una “ampliación” de la definición del EP general. Es por ello por lo que en el apartado 42.25 en el Modelo OCDE del 2010 se indicaba que el efecto que provoca esta cláusula es la de considerar que existiría “en virtud” de los apartados 1 y 2 del artículo 5. Asimismo, se indica que la disposición es una “base complementaria” en virtud de la cual se puede determinar que una empresa dispone de un EP en el Estado de la Fuente. (OCDE, 2010, 120)

En relación a este EP, un elemento característico y trascendental en su regulación es la sustitución que se da del elemento de permanencia por el de duración temporal de la actividad económica, lo cual ha dado lugar a que se indique que el EP con actividad temporal es una ficción jurídica. Sin

²⁷ Respecto a estos subapartados los Comentarios del Modelo OCDE indican que el subapartado a) atiende al tiempo durante el que está presente la persona física a través de que una empresa obtiene la mayor parte de sus ingresos, de forma comparable a lo dispuesto el subapartado 2 a) del artículo 15. Por otro lado, el subapartado b) atiende a la duración de las actividades de las personas físicas a través de quienes se presten los servicios.

embargo, otros autores indican que no se trata de una ficción jurídica debido a que este tipo de EP también tiene que cumplir con todos los requisitos de un EP clásico a excepción del requisito de permanencia. (Villanueva, 2006, p. 130)

Respecto a este punto, recordemos que el EP clásico, tal cual lo hemos desarrollado previamente, debe implicar: (i) un lugar de negocios (*place of business test*); (ii) ubicado en un lugar fijo o preciso (*location test*); (iii) con derecho de uso por parte del inversionista (*right of use test*); (iv) por un período de tiempo determinado (*permanente test*) y; (v) de donde se desarrollen las actividades comerciales del inversionista (*business activity test*) (Cabrera, 2016, p. 83 -101).

Tomando en consideración estos elementos mencionados, Walker indica que la confrontación de estas dos teorías en relación a si los EP esporádicos constituyen una ficción jurídica o no radica en que si la respuesta es afirmativa estos EP tendrán existencia con independencia de que se cumplan los requisitos previamente mencionados, por otro lado, si se negaría la existencia de una ficción jurídica la especialidad de este tipo de EP únicamente radicaría en la sustitución del elemento de permanencia por el de duración de la actividad económica. (Villanueva, 2006, p. 127)

De acuerdo con este autor, el elemento de permanencia alude a la voluntad de realizar actividades económicas en el otro Estado con una vocación estable, de modo que la permanencia sería opuesta a la duración temporal. Al respecto, el autor cita a Eguinoa quien sostiene que en el caso de los EP se debe atender a la intencionalidad de la permanencia. En ese sentido, si la instalación no se ha creado para fines meramente temporales puede constituirse un EP, aunque solamente éste haya existido por un período de tiempo muy corto y se haya liquidado por cualquier circunstancia. Sin embargo, si la instalación que en principio debe tener un carácter temporal se utiliza durante un

período que no podría considerarse “temporal” se convertirá retroactivamente en un EP²⁸. (Villanueva, 2006, p. 131)

Ahora bien, para explicar esta idea citada, el autor indica que la sustitución del elemento de permanencia por el elemento de temporalidad del EP se da debido a que la permanencia es el grado mínimo de actividad para la ratificación de la potestad tributaria. Sin embargo, este grado mínimo de actividad desaparece con esta duración temporal de la inversión que si bien tiene el propósito similar de otorgar potestad tributaria no implica una integración en la vida económica dentro del país receptor de capital, el cual es uno de los principios básicos del EP. Por tanto, toda vez que este EP esporádico debe de cumplir con todos los requisitos del EP general no podría considerarse como una *lex specialis* del concepto general de EP, ya que la variación del elemento de permanencia conduce a un concepto distinto al de la cláusula general. (Villanueva, 2006, p. 131)

Por otro lado, autores como Pilj y Sasseville sí consideran que el EP como actividad esporádica de construcción es una especie del EP general (Villanueva, 2006, p. 131). Ahora bien, la razón de considerar al EP de construcción como una especie radica en el hecho que las obras de construcción inicialmente estuvieron incluidas dentro del artículo 5.2. del Modelo OCDE y que su separación obedeció a que éste no requería de la permanencia para realizar la configuración del EP.

No obstante lo anteriormente mencionado, algunos autores plantean la exclusión que existiría entre la cláusula general del EP y las cláusulas especiales de EP esporádico. En ese sentido, estos autores consideran que la utilización del adverbio “solo” en la descripción de esta cláusula especial, implica que aun cuando el constructor encaje en el apartado general no habría EP si es que no supera el plazo de los 12 o 6 meses. (Sasseville, 2004, p. 195)

²⁸ Es importante mencionar que la introducción de este apartado supone una modificación del criterio de “fijeza” que estaba plasmado en el Modelo OCDE. Al respecto, Fraschini hace dos observaciones y es que esta propuesta efectivamente no tenía como requisito para la tributación de los servicios que exista un lugar fijo de negocios. Asimismo, observa que el ejemplo clásico del consultor que brinda servicios en diferentes sucursales que no genera un EP por falta del requisito de la territorialidad sí podría gravarse en base a la inclusión de este párrafo.

Por otro lado, autores como García Prats y Walker Villanueva sostienen que la configuración del EP bajo la cláusula general es la mejor forma en la cual se puede reflejar que una actividad tiene vocación de permanencia para configurar el EP. En ese sentido, ellos consideran que si una sucursal se instala en estas condiciones en el territorio nacional y realiza la ejecución de estos proyectos por un plazo menor a los 12 o 6 meses se configuraría un EP bajo la cláusula general.

Respecto a la discusión realizada los Comentarios OCDE del año 2010 y que siguen hasta el 2017 indican que la cláusula de EP de servicios determina la existencia de un EP cuando no pueda considerarse su existencia de otro modo y agrega que no constituye una definición alternativa del concepto de EP no pudiendo limitar el ámbito de definición del apartado 1 o 2. (OCDE, 2010, p. 120)

Ahora bien, independientemente de la discusión en relación a si el EP con carácter esporádico es una especie del EP clásico o es diferente al mismo, en el caso de Perú, en los CDI suscritos se incluye dos supuestos de EP: (i) el EP de construcción que provienen y fueron reguladas por el Modelo OCDE; y; (ii) El EP de servicios, que proviene del Modelo ONU. Así, en el presente estudio nos enfocaremos en el caso del EP de Servicios el cual se encuentra regulado en el apartado 5.3. del Modelo ONU el cual señala:

“La expresión “establecimiento permanente” comprenderá, asimismo:

(...)

La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio 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 un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses o termine durante el año fiscal considerado” (ONU, 2011, p. 10)

Toda vez que en el Modelo ONU se indica que “la expresión establecimiento permanente comprende” al EP de servicios es más claro que el mismo debería de cumplir con los otros requisitos de la cláusula para su configuración.

Al respecto, consideramos que, con la modificación de los Comentarios del Modelo OCDE del año 2017, los cuales procederemos a desarrollar en el siguiente capítulo, se podría concluir que los EP de servicios son un EP alternativo. Esto quiere decir que puede determinar la configuración de un EP en caso no se configure el EP clásico o general. Sin embargo, esto no quiere decir que no deba cumplir con los requisitos de los apartados 1 y 2, es decir, con la característica de permanencia, la cual será evaluada en base al período de tiempo pactado por cada CDI.

1.2.2. Parámetros generales del EP de servicios

Por otro lado, independientemente de la discusión previamente mencionada el EP de servicios tiene otras características que son importantes resaltar. Efectivamente, la cláusula del Modelo ONU indica que estos servicios deberán ser servicios empresariales brindados a través de sus empleados o de otro personal mas no hace una referencia a la subcontratación de una empresa externa para brindar estos servicios, a diferencia de la precisión de subcontratación incluida en los servicios de construcción del Modelo OCDE. Por tanto, autores como Walker consideran que la cláusula de EP de servicios únicamente incluye a las actividades empresariales realizadas a través de las personas naturales porque en caso se incluyan los servicios de subcontratación prestados por personas jurídicas se estaría realizando una extensión de lo regulado. Sin embargo, esta es una discusión que será realizada en el Capítulo 3 de este trabajo.

Sumado a lo anteriormente mencionado, el apartado 42.30 del Modelo OCDE recalca que el tipo de servicios que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de este apartado son servicios prestados a favor de terceras partes. Al respecto se indica que no constituiría un EP los empleados de una empresa que prestan servicios en un país a una empresa asociada conforme a unas instrucciones detalladas dictadas por esta última bajo su supervisión. (OCDE, 2010, p. 121)

Fluye de la regulación anteriormente establecida que los servicios que son realizados entre partes vinculadas no formarán parte de la regulación de este apartado para la configuración de un EP ya que tiene que tratarse de servicios que sean prestados a terceros independientes.

De igual forma, los Comentarios aclaran que estos deben de ser servicios que sean prestados por una empresa extranjera, pero a través de una persona física presente en el Estado de la Fuente. Por tanto, la OCDE deja claramente establecido que para que se configure un EP de servicios bajo este apartado debe de haber una presencia física que otorgue la vinculación económica y cumpla con el principio de *economic allegiance* para la configuración del EP. En ese sentido, los servicios prestados de manera digital quedarían excluidos de este apartado de EP de servicios que es regulado por la OCDE.

En relación a esta presencia física se indica que, si bien el apartado alternativo de EP de servicios no indica expresamente que los servicios deban de ser prestados por empleados u otro personal contratado por la empresa, en el apartado 10 del Modelo OCDE se indica que la actividad de una empresa la realiza principalmente el empresario o personas con una relación laboral con la empresa. Así, el personal no solo incluye a los empleados sino también a otras personas que reciben instrucciones de la empresa. (OCDE, 2010, p. 122)

Respecto al cómputo de días el apartado, 42.36 indica que la fórmula es idéntica a la utilizada en el subapartado 2 a) del artículo 15, por tanto, los principios aplicables al cálculo de los días de presencia a los efectos de ese subapartado son aplicables también a cálculo de los días de presente a los efectos del EP de servicios. (OCDE, 2010, p. 122)

Es necesario tomar en consideración que la OCDE no ha emitido pronunciamiento respecto al cómputo de días relacionado al EP de servicios propiamente, sin embargo en el 2019 emitió un Paper titulado "*The 183 Day Rule: Some Problems of Application an interpretation*" donde establece determinados lineamientos relacionados al cómputo de los 183 das del artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE, el cual regula la regla de trabajo independiente, indicando que el Estado de la

Fuente tendrá potestad para realizar el gravamen del sujeto no domiciliado cuando éste permanezca en el territorio por un periodo mayor a 183 días.

Ahora bien, pese a que no es un pronunciamiento relacionado específicamente al ámbito del EP sí establecería determinados lineamientos en relación al cómputo de los 183 días en relación al EP de servicios.

Así en este documento se indica que existen dos métodos que son mayormente utilizados por los países para realizar el cómputo de los 183 días: (i) el primero, es el método de los días de presencia física y; (ii) el segundo método consiste en la efectiva duración de la actividad (es decir el número de días exactos en los cuales el individuo realizó la actividad en el territorio de la fuente). En relación a estos métodos, se indica que la mayoría de los países utiliza el criterio de presencia física a excepción de Francia, Alemania, Grecia, Italia, Luxemburgo, Holanda y España. En esa línea en uno de los apartados finales la OCDE indica que el Comité que estuvo a cargo de realizar el mencionado documento considera que solamente el método de días de presencia física era el método más objetivo para realizar el cómputo correspondiente y el uso de otros métodos dificultaría el cómputo correcto por parte de las Administraciones Tributarias.

Sumada a la conclusión del método más ventajoso el Comité recomienda que los días que deberían de estar incluidos en el cómputo de los 183 días son: (i) "parte del día" es decir se cuenta el día completo independientemente de que éste haya sido realizado por determinadas horas en el día; (ii) el día de llegada; (iii) el día de salida; (iv) sacados y domingos dentro del Estado de la Fuente; (v) feriados nacionales que se pasan en el estado de la fuente; (vi) feriados internacionales que se toman en el Estado de la fuente; (vii) días de descanso que son tomados dentro del Estado de la fuente; (viii) permisos por enfermedad o muerte que son tomados en el Estado de la Fuente.

Por otro lado, recomienda que se excluya del cómputo de los 183 días: (i) el tránsito entre dos diferentes puntos fuera del Estado de la Fuente cuando se haya permanecido en el mismo menos de 14 horas; (ii) feriados que son tomados fuera del Estado de la Fuente y; (iii) descansos que se hayan tomado fuera del Estado de la Fuente.

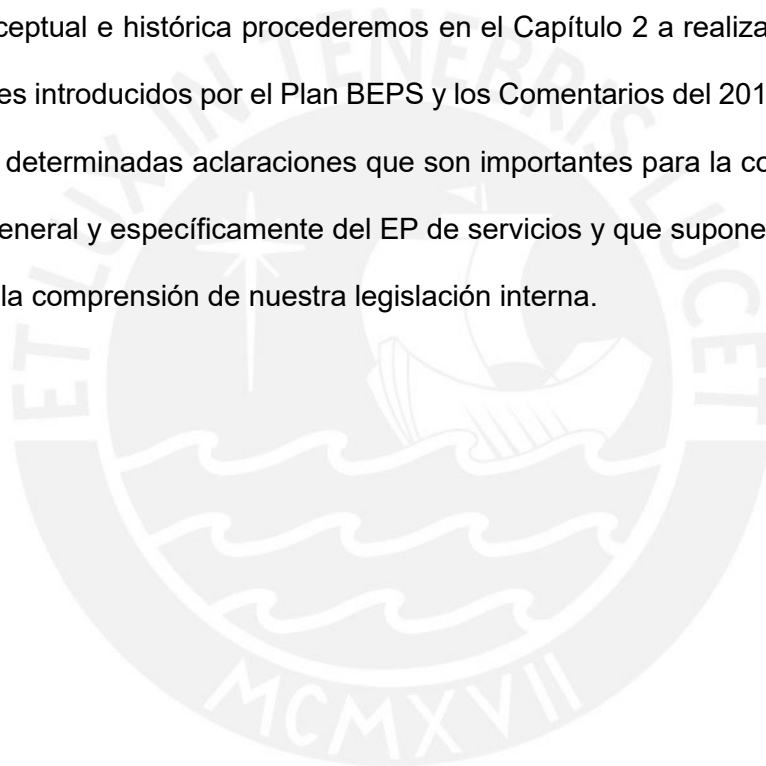
En relación al término proyectos relacionados el apartado 42.20 indica que la expresión “una empresa (...) preste dichos servicios para el mismo proyecto” debe interpretarse desde la perspectiva de la empresa que presta los servicios. Así, una empresa puede tener dos proyectos distintos de prestación de servicios a un único cliente y si bien ambas prestaciones esta relacionadas con un único proyecto del cliente, no debe considerarse que los servicios que se prestan para el mismo proyecto. (OCDE, 2010, p. 120)

En esa línea, cuando se indica el término “proyectos relacionados” se pretende cubrir aquellos casos en los que los servicios se prestan en el contexto de proyectos distintos realizados por una empresa pero que tengan coherencia comercial y para determinar esta coherencia comercial se deben de remitir a las circunstancias de cada caso en concreto por ejemplo:

- si los proyectos están recogidos en un único contrato marco;
- si los proyectos están recogidos en distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas relacionadas y si es razonable suponer la conclusión de los contratos adicionales cuando concluya el primer contrato;
- si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma;
- si las mismas personas físicas prestan los servicios contratados por razón de proyectos distintos. (OCDE, 2010, p. 124)

Como último punto los Comentarios OCDE precisan que los beneficios que se graven únicamente deben ser aquellos beneficios procedentes de las actividades desarrolladas en la prestación de los servicios. (OCDE, 2010, p. 126)

Hasta este punto, hemos realizado un análisis de la historia del origen del EP y la evolución de su tratamiento tributario. Asimismo, hemos revisado los criterios generales del EP de servicios sentando las diferencias entre el Modelo OCDE y el Modelo ONU. Siendo esto así, una vez realizada la delimitación conceptual e histórica procederemos en el Capítulo 2 a realizar un recuento de los cambios sustanciales introducidos por el Plan BEPS y los Comentarios del 2017 del Modelo OCDE, los cuales incluyen determinadas aclaraciones que son importantes para la comprensión del tratamiento del EP en general y específicamente del EP de servicios y que suponen un contexto importante para fines de la comprensión de nuestra legislación interna.



CAPÍTULO 2: EL PLAN BEPS Y SU VINCULACIÓN CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

2.1. Antecedentes del Plan BEPS

El crecimiento de la economía mundial trajo consigo la necesidad de una interrelación económica entre los distintos países que originó el surgimiento de empresas multinacionales las cuales empezaron a expandir sus actividades en distintos territorios. Esta expansión vino acompañada de un fenómeno tributario originado por la fricción entre la normativa tributaria interna de cada país: la doble imposición económica o la doble no imposición.

El fenómeno de la doble imposición tiene como causa principal el mantenimiento de las soberanías fiscales en el ámbito nacional y la generalización de las operaciones internacionales o movimiento de capitales. Si bien en un inicio las legislaciones fiscales se han venido diseñando sobre el supuesto de economías cerradas; es decir, que los intercambios económicos y sobre todo las inversiones empresariales se realizaban dentro del país, actualmente el fenómeno de la internacionalización de los flujos financieros fue planteando nuevos escenarios. (Chamorro, 2003, p. 19)

Así, como consecuencia directa de este fenómeno se originó la necesidad de políticas sociales y económicas internacionales que surgieron y vinieron acompañadas de la creación de diferentes organismos internacionales como es el caso de la OCDE.

Ahora bien, si bien es cierto que la OCDE es el organismo representativo de las políticas públicas y económicas tributarias a nivel mundial su creación no fue inmediata y tuvo diferentes predecesores.

Los inicios de la OCDE se remontan al año de 1948 cuando se crea la OCEE, la cual tenía como origen primordial el desarrollo del Plan Marshall. Posteriormente, cuando se cumplen todos los objetivos propuestos en este Plan en el año de 1960 se firma la “Convención de la Organización

para la Cooperación y el Desarrollo” y es a través de este tratado que se acuerda que la OCEE se reconstituya en la OCDE el 30 de septiembre de 1961.

Así, los objetivos que se marcaron entonces siguen aún vigentes

- Lograr la máxima expansión posible de la economía y del empleo y aumentar el nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir a una sana expansión económica de los países miembros y en los países no miembros en vías de desarrollo.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales. (OCDE, 1961)

Ahora bien, con la finalidad de lograr los objetivos previamente descritos la OCDE busca un equilibrio entre las normas tributarias internas que permita evitar fricciones o lagunas normativas de las que puedan hacer que los diferentes inversionistas usando planeamientos artificiosos perjudiquen la economía de los países.

Efectivamente, la modificación de los Comentarios OCDE y de los Modelos OCDE que hemos estudiado en el primer capítulo tenían como objetivo principal el adecuarla al contexto económico actual de cada época. Así, la inclusión de los diferentes comentarios y posiciones de diferentes países se da como consecuencia del reconocimiento de que la economía mundial no es estática y va evolucionando conforme los flujos financieros van internacionalizándose y creando o dando origen a grandes empresas multinacionales (MNEs, por sus siglas en inglés). Ahora bien, la creación de estas nuevas compañías siempre venía acompañada de un estudio de impacto económico, el cual medía la cantidad de rédito que podría ser obtenido en un país en base a la inversión estimada. De esta forma, para obtener una rentabilidad más alta las empresas multinacionales asumen que los impuestos que tienen que ser cancelados en un territorio determinado son costos que deben gestionarse de forma tal que no tengan un impacto negativo en el valor de las acciones de las

empresas. En ese contexto, gestionar significa eliminar o reducir las obligaciones tributarias al máximo posible ya que esto significa que las utilidades serán mayores. (Ramos, 2015, p. 377)

En consecuencia, toda vez que uno de los principios básicos de toda empresa multinacional es la obtención de mayores réditos con costos más bajos, esta expansión propia de la globalización económica trajo consigo el surgimiento de planeamientos fiscales agresivos que lograban el traslado de beneficios tributarios de una jurisdicción a otra, dando origen al fenómeno más conocido como erosión de bases imponible.

Todas estas situaciones hicieron que las empresas en general, en algunos casos, desarrollen 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. (Ramos, 2015, p. 377)

Es necesario considerar que, estas prácticas elusivas funcionan debido a la confluencia estructural de varios factores. De un lado, los sistemas y tratamientos fiscales nocivos que ofrecen algunas jurisdicciones fiscales son vistos como oportunidades de ahorro fiscal y de optimización de sus beneficios por parte de las empresas multinacionales. De otro lado, las fricciones, vacíos, lagunas y otras deficiencias técnicas o normativas de las legislaciones domésticas brindan a las empresas multinacionales nichos de erosión tributaria que son explotados para deslocalizar sus utilidades y migrarlas hacia las jurisdicciones de tributación privilegiada. (Ramos, 2015, p. 378)

Así por ejemplo, Serrano Antón considera que son cuatro las causas principales por las cuales existen los planeamientos tributarios agresivos: (i) en primer lugar, la interconexión económica mundial, la cual origina que la actuación de un contribuyente en un país tenga repercusiones directas o

indirectas en diferentes jurisdicciones; (ii) la libertad de circulación de capitales; (iii) la fácil constitución de sociedades en cualquier jurisdicción de la cual se vean beneficiarios; (iv) la competencia fiscal entre diferentes estados por lograr una jurisdicción legal tributaria más atractiva para las inversiones. (Serrano, 2014 p. 15)

Ahora bien, las consecuencias de los planeamientos tributarios agresivos llevados a cabo se vieron expuestas en la crisis *subprime* del 2008, cuyos efectos continúan hasta el día de hoy en algunas de las principales economías. Efectivamente, la crisis *subprime* que estuvo precedida por la crisis hipotecaria del 2006 tuvo un impacto mundial toda vez que los inversionistas de mercados extranjeros habían adquirido de los estructurados americanos distintas carteras y portafolios de activos financieros cuyos subyacentes eran créditos hipotecarios sin respaldo. Así con el sistema financiero golpeado y muchos bancos quebrados (un ejemplo fue el Lehman Brothers) Estados Unidos decide ejecutar políticas fiscales expansivas toda vez que la carencia de los fondos públicos necesarios para enfrentar esta crisis pudo haberse cubierto con los impuestos a los que tenían derecho estos países y que habían sido eludidos con estos planeamientos agresivo y el traslado de beneficios. (Ramos, 2015, p. 382)

Así, con la finalidad de adecuación a la economía moderna las Administraciones Tributarias de los países que conforman el G20 solicitaron que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de erosión bases imponibles y el traslado de beneficios de un modo coordinado. En esa línea, 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.

2.2. El Plan de Acción BEPS

Algunos autores, como es el caso de Cruz Padial, consideran que la creación del Plan BEPS tiene su origen en el fracaso de las políticas tributarias de la OCDE en relación con los considerados paraísos fiscales. (Cruz, 2015, p. 2) Sin embargo, nosotros consideramos que no es que el Modelo OCDE haya sido un fracaso sino que el mismo necesitaba de directrices que pudieran adecuarse a las economías o soberanías fiscales nacionales pero que al mismo tiempo reconocieran la internacionalización de la economía.

Es necesario precisar que, 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 tomados en cuenta en el Proyecto BEPS (Pedrosa, 2015, p. 691).

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 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, p. 691).

En el año 2012, se publicó el informe *“Hybrid mismatch arrangements. Tax Policy 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. 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, p. 692).

El Plan BEPS viene acompañado de 15 acciones específicas que tienen como finalidad principal lograr la prevención de erosión de bases imponibles y deslocalización de rentas (*profit shifting*), tal como podemos ver a continuación (OCDE, 2015) ²⁹:

N° de Acción	Denominación	Objetivo	Recomendaciones
1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición. (OCDE, 2015, p. 5)	No aislar a la economía digital para realizar un análisis detallado en cuanto a efectos fiscales para poder combatir ciertos modelos de negocio que agravan los riesgos BEPS.	1. Modificación de la lista de excepción a la definición de EP. 2. Modificación de la definición de EP. 3. Revisión de las Directrices de Precios de Transferencia para que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por la asimetría de la información. 4. Modificación de las reglas CFC que harán que las rentas obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas al gravamen en la jurisdicción en que se halle la matriz. (OCDE, 2015, p. 6)
2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. (OCDE, 2015, p. 9)	Neutralizar los efectos de un mecanismo híbrido los cuales explotan los instrumentos fiscales de dos o más países buscando no tributar en ninguno de ellos.	1. Introducción de normas que den respuesta a las asimetrías en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de un instrumento híbrido o satisfechos por una entidad de este tipo. 2. Evitar que las entidades híbridas se beneficien de los CDI suscritos. (OCDE, 2015, p. 10)
3	Refuerzo de la normativa sobre CFC (OCDE, 2015, p. 13)	Reforzar el tratamiento de las normas internas en relación al régimen de transparencia fiscal y evitar que se erosione la base imponible situando una sociedad controlada no domiciliada en un país donde la tributación sea menor.	1. Diseño de normas CFC eficaces 2. Determinación del enfoque de renta transparente. (OCDE, 2015, p. 14)

²⁹ Este cuadro es elaboración propia para fines del presente trabajo.

4	<p>Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. (OCDE, 2015, p. 19)</p>	<p>Eliminar el tratamiento diferenciado que existe entre los intereses y los dividendos, lo cual originaba que los grupos de sociedades aprovechan este tratamiento diferenciado en un contexto internacional deduciendo los intereses en la jurisdicción de la filial mientras los dividendos no tributan en el país al son pagados</p>	<p>Límite general a la deducción de gastos financieros, mediante un porcentaje fijo de EBITDA. (OCDE, 2015, p. 20)</p>
5	<p>Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. (OCDE, 2015, p. 23)</p>	<p>Combatir los regímenes fiscales preferenciales usados por los contribuyentes para localizar determinados tipos de rentas en estos con la finalidad de obtener tasas preferenciales.</p>	<p>Abordarlos mediante la aplicación del denominado actividad sustancial, el cual hace referencia al gravamen de un tipo de renta bajo este régimen preferencial siempre y cuando el contribuyente realice actividades fundamentales que le permitan acceder a este tipo de beneficio. (OCDE, 2015, p. 24)</p>
6	<p>Impedir la utilización abusiva de convenios. (OCDE, 2015, p. 27)</p>	<p>Combatir del denominado <i>Treaty shopping</i> el cual es conocido como un instrumento jurídico mediante el cual una persona que no es residente en uno de los Estados contratantes de un Convenio fiscal accede a los beneficios otorgados por ese Convenio a un residente de ese Estado.</p>	<p>Se propone la limitación del acceso a estos convenios mediante: (i) Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición; (ii) Inclusión de una cláusula en el Modelo OCDE de limitación de beneficios que limita el acceso a entidades que cumplen ciertos requisitos; (iii) Inclusión de una cláusula genérica denominada test de propósito principal (OCDE, 2015, p. 28)</p>
7	<p>Impedir la elusión artificial del estatuto de EP (OCDE, 2015, p. 29)</p>	<p>La redefinición del concepto de EP y de sus características de modo tal que se permita evitar aquellas prácticas que buscaban la elusión de la configuración de un EP.</p>	<p>Esta Acción la desarrollaremos de manera más amplia posteriormente.</p>

<p>8,9 y 10</p>	<p>Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. (OCDE, 2015, p. 33)</p>	<p>La clarificación y el refuerzo del principio de plena competencia de forma tal que se eviten situaciones en las que la atribución de beneficios a una entidad no está en línea con la actividad económica que los produce.</p> <p>Acción 8: Examina cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucran activos intangibles.</p> <p>Acción 9: Se ocupa de la atribución contractual de riesgos.</p> <p>Acción 10: Se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo según BEPS.</p>	<p>Exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. (OCDE, 2015, p. 34)</p> <p>Las directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. (OCDE, 2015, p. 35)</p> <p>Establecen que cuando una empresa únicamente proporciona financiamiento, pero no realiza ninguna actividad no se le asignaran los beneficios derivados de los riesgos financieros. (OCDE, 2015, p. 35)</p> <p>No podrán asignarse los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios (OCDE, 2015, p. 36)</p>
<p>11</p>	<p>Evaluación y seguimiento de BEPS. (OCDE, 2015, p. 39)</p>	<p>Mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro.</p>	<p>Recomienda que la OCDE trabaje conjuntamente con los distintos gobiernos en la notificación y análisis de una mayor cantidad de datos estadísticos con el fin de proporcionar datos internacionalmente comparables y coherentes. (OCDE, 2015, p. 40)</p>
<p>12</p>	<p>Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. (OCDE, 2015, p. 43)</p>	<p>Aliviar las dificultades de las Administraciones Tributarias alrededor del mundo es la imposibilidad en la que se encuentran para tener acceso a la información de las Planificaciones fiscales que realizan los grupos empresariales.</p>	<p>Se propone un régimen de implementación de declaraciones obligatorias para tener acceso a este tipo de información y al mismo tiempo como un mecanismo disuasor. (OCDE, 2015, p. 44)</p>

13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. (OCDE, 2015, p. 47)	Busca desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria.	Las empresas multinacionales han de proporcionar a las Administraciones tributarias (i) un Master file (ii) un «informe local» (local file) específico para cada país; y, (iii) El «informe país por país». (OCDE, 2015, p. 48)
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. (OCDE, 2015, p. 51)	Busca desarrollar mecanismos para atenuar la inseguridad jurídica de los contribuyentes a la hora de implementar las Acciones BEPS.	Se propone el compromiso en un estándar mínimo que tiene que ser seguido para la resolución de conflictos derivados de los convenios. (OCDE, 2015, p. 51)
15	Desarrollar un instrumento multilateral. (OCDE, 2015, p. 53)	La viabilidad técnica de un instrumento multilateral que modifique a la vez todos los convenios bilaterales entre sus Estados firmante.	

Si bien el Plan BEPS busca ser un instrumento de fiscalidad internacional es necesario tomar en cuenta que estas 15 acciones no son de obligatorio cumplimiento, ni para los países miembros de la OCDE, toda vez que se trata de *soft law* que no tienen vinculación jurídica directa con las legislaciones de los países a menos que estas los incorporen dentro del sistema jurídico a través de leyes específicas.

Ahora bien, esta inclusión de los parámetros o recomendaciones del Plan BEPS fue lo que muchos países estuvieron realizando, como es el caso de Chile que en el año 2014 incluye reglas sobre entidades extranjeras no controladas (CFC Rules) en un momento en que el único instrumento público era el Action Plan y no estaban publicadas las 15 Acciones previamente citadas. (Ramos, 2015, p. 390)

Por otro lado, estuvo el caso de Irlanda, donde se modificó el régimen *patent box* que desgravó durante muchos años las rentas por cesiones y transferencias de patentes incorporándose el nuevo “*Knowledge Development Box*” que ahora aplica un impuesto del 6.25%. Finalmente, Reino Unido

publicó el “*Diverted Profit Tax*” o también conocido como el *Google tax*, impuesto que grava los beneficios eludidos la existencia de un establecimiento permanente dentro del país. (Ramos, 2015, p. 391)

Ahora bien, en el presente trabajo nos enfocaremos en la Acción 7 del Plan BEPS, la cual tiene como propósito principal la modificación del concepto de EP³⁰ para evitar la elusión de la configuración de este y, por tanto, la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de rentas.

³⁰ Recordemos que el Artículo 5 del Modelo OCDE indicaba lo siguiente:

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 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 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.

2.3. El Reporte de la Acción 7 del Plan BEPS

Según el texto oficial de la Acción 7 del Plan BEPS se subraya lo siguiente:

“ACCIÓN 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para 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.” (OCDE, 2015, p.29)

Es necesario tomar en cuenta que la Acción 7 se desarrolla en 3 fases principales:

- El Borrador de Discusión Pública del 31 de octubre del 2014³¹.
- El Nuevo borrador de Discusión Pública del 15 de mayo del 2015³²
- El Informe Final de octubre del 2015³³

Ahora bien, independientemente de la evolución de las conclusiones de la OCDE a lo largo de estos tres documentos nos enfocaremos en sus conclusiones finales, así como en algunos documentos que fueron publicados para una mejor interpretación del Informe mencionado.

Este Informe final parte del objetivo principal de modificar el concepto de EP con la finalidad de lograr evitar: (i) la elusión del estatus de EP a través de contratos de comisionista o estrategias similares; (ii) la exclusión fraudulenta del estatus del EP acogiéndose a las excepciones específicas de actividades del apartado 4 del artículo art. 5, y; (iii) la elusión del status de EP a través del fraccionamiento de contratos.

³¹ Se puede encontrar en: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>

³² Se puede encontrar en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>

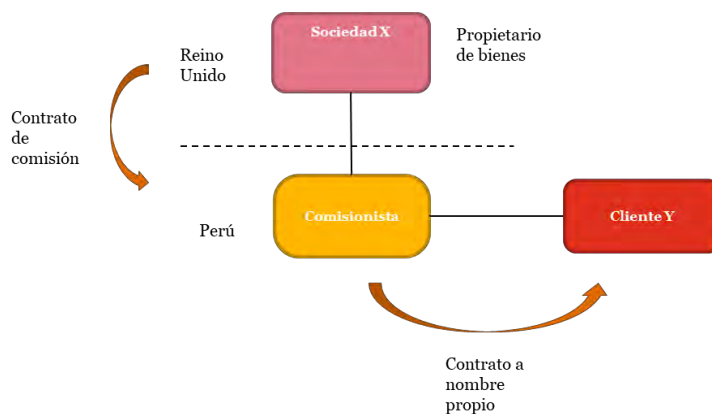
³³ Se puede encontrar en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257757-es.pdf?expires=1589863415&id=id&accname=guest&checksum=7840D6237DF135DF9002D0C4D105E6F7>

Es necesario enfatizar que este documento indica expresamente que estos cambios tienen solo naturaleza prospectiva y, como tal, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores del Modelo OCDE y de los convenios fiscales en los cuales dichas disposiciones están incluidas, en especial en lo que se refiere a la interpretación de los apartados 4 y 5 del Artículo 5.

2.3.1. Manipulación de los contratos de comisión y estrategias similares

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. (OCDE, 2015, p.29)

Así, una de las prácticas usuales realizadas por las empresas es suscribir este tipo de contratos y de esta forma vender sus productos en un Estado en el que no tenga un establecimiento permanente al que se puedan atribuir esas ventas a efectos tributarios. Como la persona que realiza las ventas no es la propietaria de los productos que vende, no se le puede exigir el pago de tributos sobre los beneficios derivados de esas ventas y solamente cabe gravar fiscalmente la remuneración que recibe por sus servicios (por lo general, una comisión)³⁴. (OCDE, 2015, p.30)



³⁴ El gráfico de este trabajo, así como los siguientes son elaboración propia.

Respecto a este punto, 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, con la finalidad de evitar la constitución de un EP, la práctica usual de algunas empresas era la de recurrir a un contrato de comisión, toda vez que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista no son vinculantes para la empresa extranjera y, por tanto, se evitaría cumplir con el requisito en base al cual se realicen contratos a nombre de la empresa.

En esa misma línea, las estrategias análogas que menciona este Informe hacen referencia a situaciones en las que los contratos se negocian en uno de los Estados, pero su autorización o celebración es realizada en el extranjero. Por otro lado, también se presentan cuando una 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 6 del artículo 5, aun cuando sea una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que actúa. (OCDE, 2015, p.30)

Así, frente a la problemática previamente descrita la Acción 7 del Plan BEPS propone que cuando un intermediario actúe de manera habitual celebrando contratos que al final generarán obligaciones que deberán de ser cumplidas por la empresa extranjera³⁵, se debe considerar que existe un nexo suficiente para que se justifique la imposición tributaria en este país, a menos que se demuestra que este comisionista actúa de manera independiente.

³⁵ Nótese que la vinculación establecida entre el agente y la empresa extranjera puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se agrega que cuando una persona actúa por cuenta de una empresa y desempeña 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:

- a) en nombre de la empresa, o
- b) **para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o;**
- c) **para la prestación de servicios por esa empresa.** (OCDE, 2015, p.31)

Como podemos ver, el Informe Final de la OCDE elimina el apartado que indicaba que los contratos debían de ser celebrados a “nombre de la empresa” y agrega el supuesto en el cual el contrato se da para la transferencia de bienes que son de propiedad de la empresa o sobre la que esta tiene derecho de uso. Asimismo, con el literal c) se agrega el supuesto en el cual la persona celebra un contrato en virtud del cual la empresa extranjera prestará servicios a la empresa local, caso en el cual ya existirá un EP.

Adicionalmente se indica que no se aplicará el apartado 5 cuando la persona tiene en el otro Estado un agente independiente. Sin embargo, se indica que cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas³⁶, esa persona no se considerará un agente independiente

³⁶ Respecto a este punto, se indica que una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

Pues bien, hasta este punto, estos fueron los cambios establecidos a la norma *per se*. Adicionalmente a estos cambios, en relación a los comentarios de interpretación de este artículo se propusieron los siguientes cambios:

- En el numeral 32 del Apartado 5 se elimina la referencia al agente dependiente. Por tanto, las empresas que pueden constituir un EP son aquellas **que actúan por cuenta de la empresa** y no lo hacen en el marco del ejercicio de un negocio como agentes independientes. Asimismo, se elimina la alusión de dependencia de esta persona con la empresa y se enfatiza que basta con que actúen por cuenta de la empresa para que exista la configuración del EP. Por tanto, según los comentarios, si una persona en un estado concluye habitualmente contratos, que serán prestados por la empresa o sin modificación sustancial por parte de la empresa, pueden constituir un EP independientemente si estas personas son dependientes o no de la empresa y si tienen o no facultades para celebrar estos contratos.

Nótese que anteriormente una de las características de la dependencia del agente que brindaba los comentarios de la OCDE era la vinculación de este agente con la empresa a través de directrices o contratos y la facultad que tenía este agente de celebrar contratos conforme a los poderes otorgados. En ese sentido, con la Acción 7 la comprobación de la dependencia o no de la persona se dará de forma mucho más fáctica que documentaria.

- En el numeral 32.2 del apartado 5 se indica que la excepción a la constitución del EP se da si es que se las actividades son realizadas por un agente independiente o si encaja dentro de las actividades del apartado 4, es decir actividades preparatorias o auxiliares. En ese sentido, si un agente únicamente realiza por ejemplo labores de compras o almacenamiento y firma habitualmente contratos a nombre de la empresa, no se configurará el EP.

- La frase “celebra contratos” no se refiere a que los contratos necesariamente deban de ser firmados en este Estado para que se encuentren celebrados. Por tanto, si una persona negocia en un Estado todos los elementos y detalles de un contrato que vincula a una empresa, puede sostenerse que se ha concluido el contrato en dicho Estado, aunque dicho contrato sea firmado por otra persona fuera de ese Estado.
- Los bienes que son transferidos con ocasión del contrato suscrito entre la persona y el tercero no tienen que ser respecto a bienes que la empresa extranjera tenga en el presente sino que pueden ser respecto de bienes futuros.
- Se excluye de la configuración del EP el caso de un distribuidor que vende los productos no por cuenta de la empresa sino compra los productos de la empresa y luego es este distribuidor quien transfiere la propiedad a los terceros.
- Debe de haber una reiterada habitualidad en la firma de estos contratos a nombre de la empresa extranjera para que llegue a configurarse el EP. Por tanto, los comentarios excluyen la configuración del EP en caso de que esta actividad sea transitoria.

Caso Borax

Uno de los casos emblemáticos que describen estas prácticas realizadas por los grupos empresariales es el Caso Borax. En este caso, Borax Europe Limited es una sociedad residente en el Reino Unido matriz de un grupo que se dedica a la elaboración y comercialización de productos borácicos. Hasta 1995 todo el proceso de transformación de los minerales venía siendo realizado por las filiales de Borax Europe. Así, en el caso de España y Portugal estas actividades eran realizadas por Borax

España, S.A. Ahora bien, es en esta fecha la matriz británica y la filial española firmaron dos contratos, uno de provisión de almacén y prestación de servicios y otro de agencia. (Vásquez, 2015, p. 6)

En virtud del primero de los contratos, Borax España proporciona a Borax Europe el uso exclusivo de sus almacenes y presta servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc.), así como servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado y servicios administrativos que pudiera necesitar. Además, la sociedad española se convierte en agente de Borax Europe, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determine Borax Europe. (Vásquez, 2015, p. 7)

Un dato adicional es que Borax España vendió a Borax Europe todas las existencias con que contaba a 31 de diciembre de 1995.

Es frente a estos hechos que la Sala de lo Contencioso- Administrativo, el 9 febrero de 2011, considera que Borax Europe dispone en España de un lugar fijo de negocios y, por tanto es un EP. Esto último toda vez que las actividades que realiza Borax España se realizan por cuenta de Borax Europe. Esto último se ve reflejado en el hecho de que dichas actividades se encuentran centralizadas en las instalaciones de Borax España, donde radican las oficinas a las que los clientes dirigen sus pedidos, donde se reciben los productos, se someten a procesos de transformación, control de calidad, envasado, etc., y desde las que se sirven a los clientes ubicados en España. (Vásquez, 2015, p. 7)

Cabe tomar en cuenta que en el caso se indica que no concurren los supuestos de exclusión previstos en las letras b) y c) del CDI en la medida en que el depósito de mercancías no se mantiene

“con el único fin”, de almacenarlas, exponerlas y entregarlas o de que sean transformadas por otra empresa. (Vásquez, 2015, p. 8)

Tal como podemos, con la Acción 7 y las modificaciones realizadas, este caso claramente configuraría un EP toda vez que, independientemente que Borax Europe haya separado los contratos que tiene con España existe un contrato de agencia en virtud del cual Borax España concluye habitualmente contratos a cuenta de Borax Europe pese a que éste último sea quien las firme y quien tenga la propiedad de los bienes que son transferidos.

Caso Roche

Otro caso emblemático en relación a los agentes dependientes es el caos Roche resuelto en la Sala de lo Contencioso-Administrativo el 12 de enero de 2012. En este caso, la sociedad Roche Vitaminas, S.A, domiciliada en España, firmó dos contratos con la sociedad Roche Vitamins Europe LTD, domiciliada en Suiza:

- (i) Un contrato de fabricación, por el que se comprometía a fabricar y empaquetar los productos para Roche Vitamins Europe; y;
- (ii) Un contrato de promoción, por el que asumía la promoción en España de las mercancías que la empresa suiza le compraba (y de otros productos que ésta adquiría en operaciones intracomunitarias). (Vásquez, 2015, p. 9)

Asimismo, la empresa española cedió en arrendamiento a Roche Vitamins Europe un almacén para depósito de los productos antes de su distribución. Según el Tribunal español, de los dos contratos se puede concluir que la fabricación y la venta de los productos son dirigidas por la empresa suiza. En ese sentido, considera que a Roche Vitamins Europe no tiene un EP en el sentido “típico”, ya

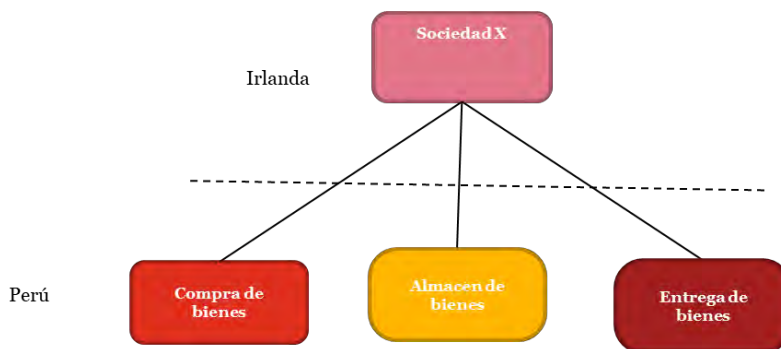
que ni tiene un lugar fijo de negocios en España, ni tiene un agente dependiente con poderes para vincularle. (Vásquez, 2015, p. 10)

Sin embargo, el alto tribunal interpreta que a la redacción actual del Modelo de Convenio de la OCDE permite contemplar en la figura del agente otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa” incluidas las que hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios (como precisamente, la fabricación). (Vásquez, 2015, p. 10)

Ahora bien, este caso a la luz de las modificaciones de la Acción 7 claramente constituirían un EP toda vez que, independientemente de que la propiedad de los bienes sea de la compañía Suiza, Roche Vitamins España se dedica de la fabricación y promoción de los mismos, y por tanto, sin perjuicio de que los contratos no sean firmados en España, todas las actividades de negociación de los mismos se realizan en este país. Asimismo, ninguna de las actividades por las cuales se contrata a Roche Vitamins España sería considerada una actividad auxiliar toda vez que en conjunto forman una actividad principal, la cual es la venta de estos medicamentos en España. (Vásquez, 2015, p. 10)

2.3.2. Elusión artificiosa del estatuto de EP mediante exenciones de actividad específica

Esta forma de elusión tributaria tiene como origen la facilidad de las empresas multinacionales para alterar sus estructuras y obtener ventajas fiscales. Efectivamente, una de las prácticas usuales era fraccionar los contratos de formar tal que existan varias operaciones pequeñas que analizadas de forma independientes calificaban como de carácter preparatorio o auxiliar.



Así, por poner un ejemplo, sería el caso de una sociedad X que tiene 3 lugares fijos en Perú (i) uno a cargo de comprar bienes; (ii) otro a cargo de almacenar estos bienes y; (iii) otro a cargo de su entrega a los clientes. Como podemos ver, la Sociedad X disgrega los lugares de negocio de forma tal que cada uno realice una actividad auxiliar y no se genere un EP.

Por ello, Informe de la Acción 7 resalta la necesidad de completar el concepto de actividad auxiliar y preparatoria para evitar ciertas contingencias o estrategias elusivas. Se resalta que las actividades antes consideradas como preparatorias o auxiliares pueden desempeñar funciones esenciales en el proceso de comercialización de ciertas empresas (OCDE 2015, p. 31). En ese sentido, el Informe Final de la Acción 7 modificó el apartado 4 de manera que todas las actividades listadas estén supeditados a una condición "preparatoria o auxiliar". Es por ello por lo que, en caso exista un servicio específico que no cumpla con el requisito de ser considerado o tener un carácter preparatorio o auxiliar, se llegaría a configurar un EP en el territorio.

Por otro lado, la Acción 7 incluyó el apartado 4.1, el cual tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas 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, tal como se describió a través del esquema ilustrado de la sociedad X.

Ahora bien, en las modificaciones de los Comentarios del Apartado se realizaron las siguientes precisiones:

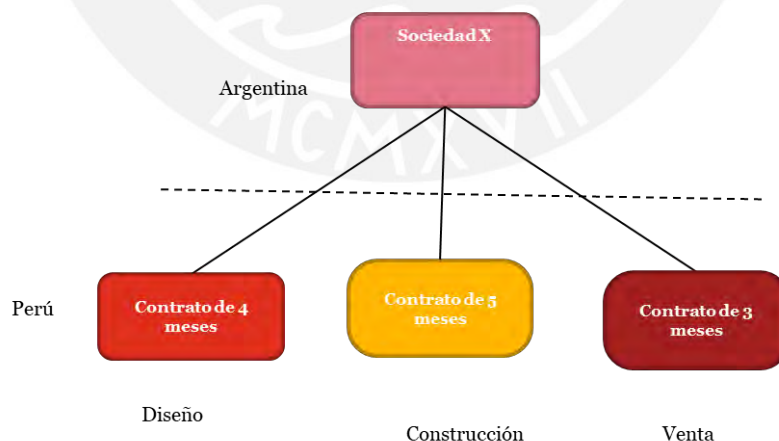
- La calificación de la actividad como preparatoria o auxiliar tiene que analizarse tomando en consideración todo el negocio en conjunto y no de manera independiente.
- Como regla general será considerada una actividad auxiliar si es que es llevada a cabo con miras de realizar la actividad principal. Por tanto, generalmente antecederá a esta principal y será desarrollada por un corto periodo de tiempo. En ese sentido, es poco probable que las actividades que requieran una gran cantidad de activos o de personal sean consideradas auxiliares.
- Si las actividades son desarrolladas por cuenta de otras empresas en el mismo lugar fijo de negocios se configuraría un EP. Por ejemplo, si una empresa mantenía una oficina de publicidad de sus productos y luego decide llevar la publicidad por cuenta de otras empresas se configurará un EP.
- El literal 22.1 indica expresamente que en el caso de servicios de post venta de bienes como puede ser el mantenimiento o venta de repuestos, estas actividades no serán consideradas como actividades preparatorias o auxiliares y no entrarían dentro del apartado a)
- Por otro lado en relación al literal e) se indica que dentro de este literal entrarán los lugares fijos de negocios utilizados únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de conocimientos prácticos —know-how—, si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar. Asimismo, se especifica que no se aplicará el apartado 4 cuando, independientemente de este tipo de actividades, se realizan otras para concretar una activi-

dad principal, por ejemplo, si no solo se realiza publicidad sino se realizan planes de inversión para un determinado cliente o si no solo se realiza investigación sino a fabricación. (OCDE 2016, p. 27-35)

2.3.3. Fraccionamiento de contratos

El fraccionamiento de contratos se da con la finalidad de utilizar la excepción prevista en el numeral 3 del Artículo 5 el cual indica que “Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.”

Este umbral de doce meses ha dado lugar a abusos a través del fraccionamiento de contratos menores a este umbral de forma tal que al no ser superado no se llegue a constituir un EP, tal como podemos ver en el siguiente gráfico.



Tal situación es otra de las preocupaciones planteadas en el Informe de la OCDE ya que podría devenir en permitir actos artificiosos por parte de empresas para no calificar como EP.

Así, la Acción 7 incluye dentro del artículo 5 el siguiente párrafo:

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

- 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 periodos de tiempo que no superan los 12 meses, y*
- b) *una o varias empresas estrechamente relacionadas con la primera empresa mencionada llevan a cabo actividades conectadas en el mismo lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, durante diferentes periodos de tiempo, cada uno de los cuales excede de 30 días,*

esos diferentes periodos de tiempo se sumarán al periodo de tiempo en el cual la primera empresa mencionada llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación.” (OCDE 2016, p. 39)

Asimismo, el Informe establece en el numeral 18.2 que para determinar si las actividades están conectadas entre sí dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso y los factores que pueden ser relevantes. Así, estos factores pueden ser los siguientes: (i) Si los contratos que cubren las distintas actividades fueron celebrados con la misma persona, o personas relacionadas; (ii) Si la celebración de los contratos adicionales con una persona es una consecuencia lógica de un contrato previo firmado por dicha persona o persona relacionada; (iii) Si las actividades habrían sido objeto de un único contrato en ausencia de consideraciones relativas a planificación fiscal; (iv) Si la naturaleza del trabajo que implican los distintos contratos es la misma o similar; y, (v) Si los mismos empleados ejecutan las actividades previstas en los distintos contratos. (OCDE 2016, p. 40)

2.4. La Acción 7 del Plan BEPS y la modificación de los Comentarios en el 2017

2.4.1. Precisiones en relación a los requisitos para la configuración de un EP

La Acción 7 del Plan BEPS se vio reflejada en los Comentarios del Modelo OCDE del año 2017 en los cuales se hicieron determinadas aclaraciones que son compatibles con la Acción 7. En esa línea,

toda vez que en el primer capítulo hemos realizado un análisis de la aplicación general del EP hasta el Modelo OCDE del año 2010 en este incluiremos algunos cambios sustanciales que se realizó a través de estos Comentarios.

En primer lugar, los Comentarios del 2017 realizan ciertas precisiones en relación a los requisitos constitutivos para la configuración de un EP: (i) El test el lugar de negocios y del derecho de uso; (ii) El test de la locación y la duración de la actividad; y, (iii) El test de la conexión con la actividad económica.

En relación al test del lugar de negocios se refiere a si el lugar se encuentra a disposición de la empresa no domiciliada. Así, los Comentarios del 2017 aclararon que la disposición del lugar depende de que la empresa tenga un poder efectivo para realizar el uso de este lugar. Esta disposición podría ocurrir por un poder legal de usarlo o si tiene permitido usar un espacio determinado que le pertenece a otra empresa. Por el contrario, no se cumpliría con este test por (i) una permanencia intermitente o incidental o; (ii) si no se tiene el poder para estar presente en este local. (Garbarino, 2017, p. 13)

En relación con el test de locación y duración, los Comentarios del 2017 aclaran que es irrelevante que el lugar de negocios se encuentre fijado en el suelo pudiendo configurarse cuando el equipo permanece en un lugar por un tiempo determinado. Asimismo, se pone como ejemplo el caso de un pintor que bajo un único contrato se dedica a pintar un edificio del cliente o el caso de un consultor que se encarga de capacitar a los empleados de una empresa en distintas oficinas.

De igual forma, se indica que las actividades para que configuren un EP deberían de tener un cierto grado de permanencia. Al respecto, los Comentarios del 2017 introducen dos excepciones a esta permanencia: (i) cuando son actividades recurrentes pero por temporadas determinadas (ejemplo

las actividades de perforación las cuales se pueden dar por temporadas determinadas pero recurrentes. En este caso la duración de cada período será multiplicado por el número de veces) y; (ii) cuando una actividad sea realizada exclusivamente en esa localidad y es de corta duración (por ejemplo el caso de una cafetería que es instalada por cuatro meses como soporte de una película que está siendo filmada en ese lugar).

Finalmente, en relación al test de conexión con la actividad los Comentarios del 2017 aclaran que no se debe tratar de actividad ininterrumpidas sino que se den de manera regular.

2.4.2. Precisiones en relación a las actividades auxiliares o preparatorias.

Por otro lado, en relación a las actividades preparatorias o auxiliares, tal como se menciona previamente los Comentarios del 2017 en base a la regla de antifragmentación de contratos incluyó un párrafo final indicando que la lista de actividades preparatorias (la cual no cambió) no incluirá un EP siempre y cuando cada una de estas actividades sea de carácter preparatorio o auxiliar.

Asimismo, estos Comentarios realizan la aclaración de que si bien una combinación de las actividades auxiliares o preparatorias no configurará un EP se precisa que no sólo hay que realizar un análisis de cada actividad individual para comprobar si es realmente de carácter preparatorio o auxiliar, sino también para desarrollar un enfoque holístico de todos los diferentes lugares de actividad para determinar si, en su sinergia, son efectivamente sólo de carácter preparatorio o auxiliar. (Garbarino, 2017, p. 21)

Así, en relación a este análisis funcional o global del negocio para determinar si una actividad tiene carácter meramente preparatorio o auxiliar se refleja a través de determinados ejemplos:

2.4.2.1. Procesamiento de bienes y compra de productos

Si una empresa le pide el procesamiento de determinados productos a otra empresa ubicada en el Estado de la Fuente no configuraría un EP. Sin embargo, si la empresa tiene derecho al acceso al lugar de producción para la inspección de este procesamiento sí existirá un EP.

Por otro lado, se indica que si un lugar fijo de negocios utilizado para la compra de bienes o mercancías en el que la actividad global de la empresa consiste en vender estos bienes y en el que la compra es una función básica de la actividad de la empresa se configurará un EP.

2.4.2.2. Recolección de información

Una oficina establecida por un fondo de inversión dedicado únicamente a recopilar información sobre oportunidades de inversión no es un EP, por el contrario, un lugar fijo de negocios utilizado no solamente para recopilar información sino proporcionar planes, especialmente desarrollados para los fines del cliente individual es un EP.

El uso de un lugar fijo de negocios únicamente con fines de publicidad o de suministro de información o de investigación científica o para el servicio de una patente o de un contrato de conocimientos técnicos no serán un EP si tales actividades tienen un carácter preparatorio o auxiliar. Por el contrario, existe una EP si el establecimiento fijo, utilizado para el suministro de información, también proporciona planos especialmente desarrollados para los fines del cliente individual, o si un establecimiento de investigación lleva a cabo la fabricación real del producto. (OCDE 2017, p. 136)

También hay una EP si una empresa que vende bienes en todo el mundo establece una oficina en un estado y los empleados que trabajan en esa oficina participan activamente en la negociación de partes importantes de los contratos de venta. (OCDE 2017, p. 137)

2.4.2.3. Casos en los cuales las actividades auxiliares no aplican

La primera situación se da cuando una empresa tiene un lugar fijo de negocios y la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada con ella lleva a cabo actividades comerciales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo país y si ese lugar u otro lugar constituye un EP para la empresa o para la empresa estrechamente relacionada con ella según lo dispuesto en el artículo 5. (Garbarino, 2017, p. 24)

La segunda situación es cuando una empresa utiliza o mantiene un lugar fijo de negocios y la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada con ella lleva a cabo actividades comerciales en el mismo lugar o en otro lugar país y la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas con ella en los dos lugares, no tiene carácter preparatorio o auxiliar. (Garbarino, 2017, p. 24)

En ambas situaciones, para tener una EP, las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, deben constituir "funciones complementarias que formen parte de una operación empresarial cohesiva".

2.4.3. La atribución de beneficios en los Comentarios OCDE del 2017

El apartado 4 del artículo 7 establece que si los beneficios incluyen partidas de ingresos que se tratan por separado en otros artículos del CDI, las disposiciones de esos artículos no se verán afectadas por las disposiciones de artículo 7. Efectivamente, los Comentarios del 2017 precisan que las disposiciones de los artículos especiales son aplicables en lugar del artículo 7 en la medida

en que estos ingresos no califiquen como beneficios empresariales del EP. En otras palabras: en estos casos, la existencia del EP no determina, por sí misma, que la empresa extranjera sea imponible en el Estado de la Fuente.

En esa línea, los Comentarios del 2017 aclaran que el artículo 7 aplica únicamente a los beneficios empresariales que no pertenecen a otras categorías gravadas por el CDI. Así, en el nuevo Modelo OCDE hay artículos específicos del tratado donde se indica cuándo se entienden “conectados efectivamente” con el EP (*effectively connected*, palabra que por sus siglas derivó en reglas EFC) como es el caso de dividendos (artículo 10, apartado 4), los intereses (artículo 11, apartado 4), las regalías (artículo 12 apartado 3) y otros ingresos (artículo 21, apartado 2).

En ese orden de ideas, estas reglas EFC se basan en el concepto de pertenencia económica (*economic ownership*) de estos ingresos al EP para que este último pueda reconocerlos como beneficios propios. Cabe tomar en consideración que los Comentarios aclaran que el requisito de pertenencia económica está relacionado al de vinculación efectiva, el cual para ser cumplido en el caso de dividendos, intereses y regalías no puede ser probado únicamente con el registro contable de los mismos por parte del EP. (Garbarino, 2017, p. 39)

En el marco de las observaciones anteriores, los Comentarios del 2017 precisan a grandes rasgos lo siguiente:

2.4.3.1. En el caso de dividendos.

Seguirán las reglas establecidas en el artículo 7 si es que la empresa tiene un EP situado en el Estado de la Fuente y la participación que es retribuida a través de los dividendos se encuentran conectadas efectivamente con el EP.

2.4.3.2. En el caso de intereses.

El apartado 5 del artículo 11 establece que en caso la empresa que se encuentra pagando los intereses tiene en el Estado de la Fuente un EP y la deuda, por la cual se pagan los intereses, fue adquirida a favor del EP y este último es quien soporta el pago de los mismos, se entenderá que los intereses provienen de este Estado de la Fuente donde se encuentra ubicado el EP.

Nótese que los Comentarios también regulan el caso en la que la sede central de la empresa ha contratado un préstamo que es utilizado únicamente para los fines de un EP (los intereses son atendidos por la sede central pero, en última instancia, corren a cargo de la EP). Así, en este caso los intereses al encontrarse vinculados económicamente al EP serán regulados de acuerdo al artículo 7. (Garbarino, 2017, p. 40)

Por el contrario, si el préstamo es contratado por la oficina central de la empresa y el producto del mismo se utiliza para varios EP situados en diferentes países los requisitos para que sean atribuidos conforme al artículo 7 no se encuentran cumplidos.

2.4.3.3. En el caso de las regalías

El apartado 3 del artículo 12 establece que el apartado 1 no se aplicará si el beneficiario efectivo de los derechos tiene un EP situado en el Estado de la Fuente y el derecho o la propiedad respecto de los cuales se pagan estas regalías está efectivamente relacionado con dicho EP; en tal caso, aplicarán las reglas del artículo 7. (Garbarino, 2017, p. 40)

2.4.3.4. En el caso de ganancias de capital

La regla establecida por el apartado 2 del artículo 13 es que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte de los bienes comerciales de un EP pueden ser gravados en el Estado de la Fuente, incluidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho EP.

En esa línea, se entiende por "bienes muebles" todos los bienes distintos de los inmuebles, incluidos los bienes inmateriales, como el goodwill, las licencias, entre otros.

Siendo esto así, el apartado 2 del artículo 13 se aplica en dos casos principales: i) cuando se enajenan los bienes muebles de un EP; o ii) cuando se enajena un EP como tal (solo o con toda la empresa). (Garbarino, 2017, p. 40)

Hechas las observaciones anteriores, es importante también tomar en cuenta que los Comentarios del 2017 hacen énfasis en aquellas situaciones relativas a los dividendos, los intereses y las regalías que suelen ser el resultado de abusos por parte de las empresas multinacionales, en los cuales el EP extranjero se establece únicamente para beneficiarse de los bajos impuestos de los países que ofrecen un trato preferencial a los ingresos.

Estos abusos se llevan a cabo: i) para los dividendos mediante la transferencia de acciones a las EP establecidas únicamente con ese fin en los países que ofrecen un trato preferencial a los ingresos por dividendos; ii) para los intereses, mediante la transferencia de préstamos a las EP; y iii) para las regalías, mediante la transferencia de intangibles a las EP. En consecuencia, frente a estas situaciones los Comentarios del 2017 llenan un vacío y abordan directamente estas estructuras abusivas, afirmando que pueden ser cuestionadas por el apartado 8 del artículo 29 y que, para garantizar los beneficios del tratado, el requisito de que una participación esté "efectivamente conectada" a dicha ubicación requiere algo más que el mero registro de la participación en los libros de la EP a efectos contables.

2.4.4. Cláusula de no discriminación

Los Comentarios del 2017 establecen la plena igualdad de trato en el Estado de la Fuente de los EP de las empresas extranjeras afirmando que el apartado 3 del artículo 24 tiene por objeto poner fin a la discriminación de los EP con las empresas residentes. Asimismo, estos Comentarios preci-

san que, en primer lugar, hay elementos específicos que son pertinentes para establecer la comparabilidad para la igualdad de protección, por ejemplo, las sedes de las EP y una empresa en el Estado de la Fuente para ser comparables deben tener una "estructura jurídica" similar o llevar a cabo las "mismas actividades". En segundo lugar, es posible tener un modo de tributación diferente porque el Estado de la Fuente donde está situada la EP puede limitar las prestaciones y desgravaciones personales. En tercer lugar, las entidades que están siendo comparadas deberían de pertenecer al mismo sector. (Garbarino 2017, p. 45)

Otra cuestión relativa a las EP de las empresas extranjeras es la retención del impuesto sobre los dividendos salientes. Los Comentarios del 2017 sugieren adaptar el apartado 2 y 4 del Artículo 10, para permitir la retención en el Estado de la Fuente de los dividendos pagados por las sociedades residentes en este Estado a los EP's de las sociedades residentes en el Estado de Residencia de la misma manera que si fueran recibidos directamente, es decir, por las empresas matriz del Estado de Residencia. (Garbarino 2017, p. 46)

Este Comentario es interesante ya que propone dotar de una transparencia fiscal a los EP's del Estado de la Fuente para otorgar una ficción a través de la cual los dividendos pagados al EP de una empresa extranjera estén sujetos a retención en el entendido de que estos dividendos son a favor de la empresa extranjera mas no al EP.

En adición a lo anteriormente establecido, los Comentarios también hacen alusión al pago de un "*branch tax*" a cargo de los EP's en el Estado de la Fuente. Efectivamente, los Comentarios indican que si se aplica un "*branch tax*", entonces los beneficios de un EP serán gravados con una tasa más alta que los beneficios de las empresas del Estado de la Fuente. Esto es, en teoría, contrario apartado 3 del artículo 24. Sin embargo, la justificación del "*branch tax*" se encuentra en que si una filial de la empresa extranjera obtuviera los mismos beneficios que el EP y los distribuyera posteriormente como dividendos, se aplicaría una retención adicional sobre dichos dividendos de conformidad el apartado 3 del artículo 24 y el apartado 2 del artículo 10. (Garbarino 2017, p. 47)

Finalmente, es importante tomar en consideración que los Comentarios también hacen alusión a la deducción de gastos por parte del EP. Efectivamente, se indica que el apartado 4 del artículo 24 establece que, salvo en los casos previstos en el apartado 1 del artículo 9, apartado 6 del artículo 11 o el apartado 4 del artículo 12, los intereses, las regalías y otros desembolsos pagados por una empresa del Estado de la Fuente a una empresa del Estado de Residencia serán deducibles, a efectos de determinar los beneficios imponibles de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado de la Fuente. Asimismo, en esta línea se indica que las deudas de una empresa del Estado de la Fuente con una empresa del Estado de Residencia serán, a efectos de la determinación del capital imponible de dicha empresa, deducibles en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado de la Fuente³⁷. (Garbarino 2017, p. 48)

2.4.5. Los Comentarios OCDE 2017 y la cláusula de EP de servicios alternativa

En los Comentarios OCDE del 2017, que se realizaron con la alineación del Plan BEPS no se introdujeron cambios sustanciales en relación al EP de servicios alternativo, sin embargo, sí se realizaron algunas precisiones de carácter menor que podrían ayudar en la interpretación de este artículo.

El primer cambio lo encontramos en el apartado 42.11. en el cual se precisa que los beneficios que serán gravados serán aquellos “procedentes” de los servicios prestados en el territorio del Estado de la Fuente (OCDE 2010, p. 116). Respecto a esta precisión consideramos que se alinea con la evolución del criterio de atribución de servicios que describimos detalladamente en el Capítulo 1 en el cual se determinó que los beneficios atribuibles a un EP serían aquellos que se encuentren vin-

³⁷ Respecto a este punto debe tenerse en cuenta que los Comentarios también establecen que es posible aplicar las reglas de subcapitalización de intereses siempre y cuando estas cumplan con el principio de *arm's lenght*.

culados efectivamente con el mismo. Por tanto, en el caso del EP de servicios, los beneficios atribuibles serán aquellos que procedan de la prestación de los mismos y no de otra actividad adicional que podría realizar la empresa extranjera en el Estado de la Fuente y no configurar un EP.

Otro cambio realizado en este apartado 42.11. es que hasta los Comentarios del 2010 se indicaba que la prestación de servicios, deben tratarse del mismo modo que las restantes actividades “o negocios”, siéndole por tanto aplicable el mismo umbral para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente que a las restantes actividades “o negocios”, comprendida la prestación de servicios independientes (OCDE 2010, p. 116). Pues bien, en el caso de los Comentarios del 2017 se borra la referencia a “negocios” y únicamente se queda con el mismo umbral de actividades realizadas.

De igual forma, otra precisión importante la encontramos en el apartado 42.25 en el cual hasta el año 2010 se indicaba que el efecto que provoca esta cláusula es el de considerar que existe un EP en aquellos casos en los que no se determinaría su existencia en virtud de la definición dada en el apartado 1 y en los ejemplos del apartado 2 (OCDE 2010, p. 120) . Se aplica, por tanto, sin que estos apartados sirvan de impedimento. Como en el caso del apartado 5 del artículo, la disposición supone una base complementaria en virtud de la que determinar que una empresa dispone de un establecimiento permanente en un Estado.

Así, en el caso de los Comentarios del 2017 se indica que el EP de servicios era aplicable en aquellos casos en los cuales no existiría un EP conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 5. Asimismo, se indica expresamente que este EP alternativo se aplica de manera independiente a estos apartados. Por tanto, ya se establece de una manera más clara que el EP de servicios será aplicable de manera independiente, con lo cual se podría afirmar que puede existir un EP de servicios que no cumpla con las características generales del apartado 1 y 2 y aun así considerarse un EP para fines del modelo OCDE.

Asimismo, este criterio se encuentra respaldado por la otra modificación presente en este mismo párrafo donde se indica que como en el caso del apartado 5 este apartado de EP de servicios determina otro criterio por el cual se puede considerar que existe un EP. Como podemos ver, antes indicaban que era una base complementaria pero ahora se indica que es otro criterio que se aplica cuando no se determine que existe un EP en base a los criterios anteriores. Respecto a este punto, toda vez que se menciona el apartado 5 se podría concluir también que el EP agente representa un criterio independiente para determinar la existencia de un EP en el Estado de la Fuente junto con el EP de servicios.

Sin embargo, aún se sigue indicando que este EP alternativo no es una definición alternativa de EP y no puede limitar la definición contenida en este apartado. Respecto a esta última aclaración consideramos que la razón es que si bien no se trata de un nuevo tipo de EP que es independiente a las características del EP general sí debe de cumplir con el criterio general de pertenencia económica al Estado de la Fuente a partir de un periodo determinado para lograr la configuración de este EP.

Otra aclaración realizada la encontramos en el apartado 42.45 en el cual se proponía la inclusión del siguiente apartado (OCDE 2010, p. 126):

*“A los efectos del apartado [x] cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante, durante un determinado plazo, **en asociación** con otra empresa que preste servicios similares en ese otro Estado para el mismo proyecto o proyectos relacionados, a través de una o más personas físicas quienes, durante ese período, estén presentes y desarrollando tales servicios en ese Estado, se entenderá que la empresa mencionada en primer lugar, durante ese período de tiempo, está prestando servicios en el otro Estado para ese mismo proyecto o proyectos relacionados a través de esas personas físicas.*

A los efectos de la frase anterior, una empresa se considera asociada a otra cuando esté directa o indirectamente controlada por la otra, o cuando las mismas personas controlen ambas empresas directa o directamente, con independencia de que estas personas sean o no residentes de uno de los Estados contratantes.” (el resaltado es nuestro)

Del párrafo citado previamente, en los Comentarios del 2017 se eliminó la referencia a la frase “en asociación” y el último párrafo donde indicaba cuándo una empresa se consideraba asociada de otra. En esa línea, al no estar incluida la referencia en relación a la asociación de dos empresas se podría concluir que también se podría configurar un EP cuando estos servicios sean prestados con una empresa que es un tercero independiente y no únicamente cuando dos empresas se encuentran “asociadas” o vinculadas, tal como lo establece el último párrafo citado.

2.5. El Convenio Multilateral y su impacto en el ordenamiento jurídico peruano a la luz de la Acción 7 del Plan BEPS.

El Estudio de la creación de un Convenio Multilateral viene siendo estudiado desde periodos anteriores. Efectivamente, ya en el Reporte del año de 1927 los expertos que conformaban la comisión recomendaron que era preferible que los Estados concluyeran un Convenio Multilateral en lugar de tratados bilaterales. Sin embargo, toda vez que se concluyó que los sistemas tributarios eran muy variados, la conclusión fue que para efectos prácticos se firmen tratados bilaterales, pero con la esperanza que en futuro se pueda llegar a firmar un Convenio Multilateral y sea implementado por diferentes países. (Kobetsky, 2011, p. 125)

Thomas Adams, un consultor tributario de EUA que influyó en el desarrollo del sistema tributario americano, reconoció los beneficios de un Convenio Multilateral y advirtió la manipulación que podrían tener los convenios bilaterales. Sin embargo, pese a que expuso su teoría sobre la posible manipulación de estos Convenios Bilaterales al Comité General de la Liga de las Naciones, no logró persuadirlos. (Kobetsky, 2011, p. 125)

Es en 1933 cuando se aprueba un borrador de Convenio Multilateral por la Liga de las Naciones. No obstante, el Comité Fiscal descubrió que la mayor parte de los países miembros consideraba

que los tratados bilaterales eran mucho más apropiados pese a que aceptaron los principios contenidos en el borrador del Convenio Multilateral. Respecto a esta denegatoria por parte de los países miembros si bien no se justificó la razón de su rechazo frente a la propuesta del Convenio Multilateral pero se infirió que se debió a la preocupación de los países de perder soberanía con la firma de este Convenio. Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, es en el año de 1937 cuando existe una respuesta de los países miembros justificando el rechazo hacia el Convenio Multilateral indicando que resultaría difícil para los países de modificar su legislación doméstica para solicitar información a los países y a las empresas extranjeras. (Kobetsky, 2011, p. 138)

Después de la Segunda Guerra Mundial, en el Reporte del año de 1958 la OEEC estableció que su objetivo era el implementar un Convenio Multilateral y por ello se propuso el establecer Modelos de Convenios Bilaterales. Esta propuesta de implementar los Convenio Bilaterales se debió a la incertidumbre para determinar el tiempo determinado que le tomaría a la OEEC el lograr terminar e implementar el Convenio Multilateral. (Kobetsky, 2011, p. 155)

El efecto de la globalización no tiene un impacto únicamente económico sino político, social pero sobretodo jurídico. Así, en el caso del derecho tributario los efectos de la misma se ven reflejados en aquello que se conoce como el «efecto simpatía», el cual se basa en la copia de las soluciones dadas en otros ordenamientos tributarios, y de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de pseudo-derecho. Así, esta copia de las diferentes legislaciones y su intento de introducción dentro de la legislación interna origina un «policentrismo de fuentes», entre las que encontraremos tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o «derecho blando»). (Serrano, 2015, p. 47)

El *soft law* no tiene un significado unívoco, sin embargo, su propia naturaleza y reconocimiento en las jurisdicciones de los distintos países hizo que sea definido como una serie de actos que no son legalmente vinculantes, pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para

representar la voluntad política de los Estados miembros de la Unión Europea y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones. Otros entienden que el *soft law* es una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del derecho, pero que tienen relevancia en la formación de normas futuras o en la explicación o interpretación de normas vigentes. (Serrano, 2015, p. 47)

Así, el caso del Plan BEPS puede ser considerado aquel caso estrella donde el *soft law* puede ser analizado de manera específica. Efectivamente, una de las principales características de las pseudo normas derivan de la forma en que estas son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad ya que al ser aprobadas por un centro de producción normativa externo no cuenta con una coercibilidad directa e interna de la legislación de cada país. (Serrano, 2015, p. 47)

Asimismo, otra de las características de este tipo de *pseudo normas* es la ausencia de su carácter democrático. Efectivamente, la adopción de estos pronunciamientos; usualmente realizados por organizaciones internacionales, no se realizan teniendo un debate dentro de los órganos depositarios de la soberanía de cada jurisdicción, sino que son adoptados en base a políticas realizadas tomando en cuenta una coerción económica o política internacional.

Ahora bien, usualmente los informes realizados por la OCDE indican que estas *pseudo normas* son principios internacionalmente aceptados para luchar contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Así, desde el punto de vista de los sistemas interpretativos legales, se ha afirmado que forman parte del contexto a la hora de la interpretación supuestos confusos. Es por ello que, los Estados tienen varias vías para aceptar este enfoque y una de ellas es aceptar las recomendaciones de la OCDE como base, modelo o antecedente. (Serrano, 2015, p. 48)

Es aquí donde, autores como Serrano Antón, indican que encuentra su verdadera importancia ya que estos principios internacionalmente aceptados son elementos a tener en cuenta en la interpretación de las distintas disposiciones nacionales, pues constituyen el antecedente histórico de los preceptos que integran el derecho positivo. (Serrano, 2015, p. 48)

Lo anteriormente mencionado se ve reflejado, por ejemplo, en la Reforma Tributaria realizada en el 2019, en la cual la mayoría de las Exposiciones de Motivo publicadas con ocasión de los Decretos Legislativos hacía mención a la inclusión de estas normas tomando en cuenta las premisas de estos principios internacionalmente aceptados.

En ese sentido, podemos decir que si bien estas pseudo normas no contienen una vinculación ni obligatoriedad jurídica directa sí son adoptados e incluidos en los ordenamientos jurídicos a través de normas internas que utilizan como reparos de su creación a las mismas. Así, su obligatoriedad no se da a través de ellas directamente pero sí tienen una influencia en la interpretación de la norma dentro de la legislación interna.

Esta opinión es la que sigue H. Hillgenberg quien considera que, a pesar de que una recomendación no pueda crear directamente una norma consuetudinaria, sí puede contribuir al surgimiento de la *opinio iuris*. Más aun, una recomendación también puede promover el surgimiento de una práctica estatal uniforme. (Hillgenberg, 1999, p. 154)

Sin embargo, autores como Thomas consideran que las acciones del programa BEPS tienen todos los requisitos para poder entender que los principios allí contenidos constituyen una norma consuetudinaria de derecho internacional. En concreto, el autor citado entiende que existe una práctica estatal suficientemente coherente, continuada y general como para considerar que éstos principios ya forman parte del derecho internacional consuetudinario. (Thomas, 1996, p. 130)

Ahora bien, parte de la doctrina como es el caso de F. Engelen indica que en este caso específico de las Acciones del Plan BEPS la teoría del *stoppe!* juega un papel importante toda vez que siguiendo esta teoría podría considerarse que aquellos Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las recomendaciones de BEPS en la OCDE posteriormente pueden verse obligados a seguir tales directrices para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados. (Engelen, 2008, p. 53-57)

Sin embargo, la mayoría de la doctrina anteriormente citada, en relación con el uso de los comentarios a la hora de interpretar los CDI consideran que el hecho de que en principio deba entenderse que las recomendaciones no son vinculantes comporta que si no se indica lo contrario deba continuarse presumiendo tal carácter. En consecuencia, no hay que presuponer que, por el mero hecho de que un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las recomendaciones BEPS, dicho Estado las vaya a seguir en todos sus aspectos, ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación. (Serrano, 2015, p. 96)

En el caso de Perú, las relaciones con la OCDE iniciaron desde el 25 de julio del 2008. Es en esta fecha en la cual se suscribe la “Declaración de la OCDE sobre inversión internacional y empresas multinacionales” la cual le permitió a Perú convertirse en partícipe del trabajo del Comité de Inversiones de la OCDE.

Posteriormente, en noviembre del 2012, nuestro país presenta recién la solicitud de adhesión tras la visita del ex 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 realizó una invitación para invitar al Perú a participar del “Programa País. Finalmente, el 8 de diciembre del 2014, se firman los acuerdos de implementación de este Programa, en Veracruz.

En virtud de todo lo anteriormente mencionado, si bien existe una vinculación de Perú con la OCDE, las directrices emitidas por este organismo no son vinculantes de manera directa y es por ello que tendrán que ser incluidos a través de normas internas que adecúen estas recomendaciones a la realidad de la legislación peruana. Así, si bien estas directrices no son de obligatorio cumplimiento sí pueden ser tomadas en cuenta para interpretar las normas publicadas en base a la finalidad de las mismas.

CAPÍTULO 3: EVOLUCIÓN, TRATAMIENTO Y PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DEL EP EN PERÚ: CON ESPECIAL INCIDENCIA EN EL EP DE SERVICIOS

Para iniciar el análisis del EP en el Perú es necesario determinar, en primer lugar, la justificación del gravamen de no domiciliados en nuestro territorio a través de los principios constitucionales. Esto último, nos permitirá definir los criterios aplicables a los no domiciliados y la justificación de su gravamen a través de un EP. Así, una vez delimitados los criterios y características del EP en la legislación peruana mencionaremos a grandes rasgos los problemas principales que la legislación peruana enfrentaba con su regulación inicial, enfatizando la problemática de los EP de servicios. Finalmente, en base a estas premisas, analizaremos si la adaptación de nuestra normativa peruana a la Acción 7 del Plan BEPS a partir del Decreto Legislativo N° 1424 permite solucionar los problemas y críticas que surgieron por la regulación anterior.

3.1. Principios generales del gravamen de los EP dentro de la legislación interna

Tal como lo desarrollamos en el primer capítulo, la justificación del gravamen de los no domiciliados se basa en el principio internacional del *economic allegiance* o la pertenencia económica del sujeto no domiciliado dentro del ciclo económico del Estado de la fuente. Asimismo, indicamos que para entender este principio era necesario partir por el principio de territorialidad y de soberanía del Estado. En esa línea, concluimos que la base de todo poder tributario no depende de la soberanía territorial sino de la Constitución.

En base a las premisas previamente mencionadas, en el caso específico del Perú, la delimitación territorial sobre la cual se aplica la legislación peruana se encuentra delimitado en la Constitución

Política del Perú (específicamente en el artículo 54³⁸). Sin embargo, es importante tomar en consideración que, si bien este artículo delimita el ámbito del territorio peruano, la potestad tributaria dentro de este territorio se encuentra regulada a través del artículo 74 de la Constitución Política del Perú³⁹.

Esta potestad tributaria guarda relación con la soberanía que caracteriza al Estado frente a los demás, pero ante los ciudadanos es un poder que se encuentra subordinado al marco constitucional, el cual reconoce determinados principios tributarios dentro de la legislación interna que llegan a configurarse como límites frente a esta potestad tributaria: (i) el principio de legalidad, (ii) el principio de reserva de ley, (iii) el principio de generalidad, (iv) el principio de igualdad tributaria; (v) el principio de capacidad contributiva y; (vi) el principio de no confiscatoriedad. (Sevillano, 2019, p.111)

Así, en virtud del principio de reserva de ley la Norma XI del Código Tributario indica, en relación a los sujetos no domiciliados lo siguiente:

***“Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en Perú están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.*”**

³⁸ El artículo 54 establece “El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que cubre. El dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley. En su dominio marítimo, el Estado ejerce soberanía y jurisdicción, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de acuerdo con la ley y con los tratados ratificados por el Estado. El Estado ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente hasta el límite de las doscientas millas, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad con la ley y con los tratados ratificados por el Estado.

³⁹ El artículo 74 dispone lo siguiente: 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. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en Perú, sobre patrimonios, rentas actos o contratos que estén sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.” (el énfasis es nuestro)

La norma citada se podría dividir en dos partes principales: (i) La primera indica que las personas jurídicas extranjeras, domiciliadas en el país, se encuentran sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en las normas tributarias internas; (ii) Por otro lado, las personas jurídicas no domiciliadas se encuentran sometidas a las mismas normas siempre que sus patrimonios, rentas, actos o contratos se encuentren sujetos a tributación en el país. Así, la división de esta norma es un claro reflejo de dos principios constitucionales: el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria, como principios que justifican el gravamen de los sujetos no domiciliados.

Ambos principios mencionados están íntimamente relacionados, toda vez que la igualdad tributaria aprecia la condición económica de cada sujeto y consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva⁴⁰. Ahora bien, es importante precisar que la igualdad tributaria no es igual a la igualdad ante la ley (la cual indica que las normas como reglas generales y abstractas deben de tratar a todos por igual) ya que ésta última se identifica más en materia tributaria con el principio de generalidad, según el cual los tributos deben de ser pagados por todos aquellos que se encuentran dentro del supuesto de hecho de la norma tributaria y no admite tratos diferenciados a menos que éstos tengan un carácter objetivo. (Sevillano, 2019, p.121-123)

En relación con el principio de capacidad contributiva en la doctrina⁴¹ del Tribunal Constitucional peruano se entiende por capacidad contributiva a la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo

⁴⁰ El correlato de ambos principios también es desarrollado por Durán pero a través de un enfoque diferente ya que según este autor mientras que en el Estado liberal de derecho el principio de capacidad contributiva es una garantía del ciudadano frente a la imposición estatal, en el Estado social y democrático de derecho el principio de capacidad contributiva está relacionado con el principio de solidaridad, así este principio de solidaridad reconduce al principio de **igualdad constitucional**

⁴¹ Este es el caso de la Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC en el que se ha señalado respecto al principio de capacidad contributiva que *“tiene la estructura propia de lo que se puede denominar como un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede*

de obligaciones tributarias que venía establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a una valorización a partir de su conciliación con fines de naturaleza política, social y económica son elevados a rango de categoría imponible. (Duran, 2007, p. 16)

Así, en el caso de sujetos no domiciliados el reflejo de estos principios se encuentra en el gravamen de los mismos únicamente en base a la renta de fuente peruana que generan dentro del territorio nacional. Asimismo, este trato “diferenciado” con los sujetos domiciliados que tributan en base a su renta de fuente mundial responde a un criterio objetivo de vinculación económica con el territorio. Es decir, el Estado peruano únicamente grava el reflejo de una capacidad económica que es generada y surge de los propios servicios provistos dentro de territorio nacional.

Efectivamente, la actual tendencia en la tributación de sujetos no domiciliados ya no hace referencia únicamente el criterio de la territorialidad de un hecho para otorgar una potestad tributaria al Estado de la Fuente, sino que el derecho de este gravamen se fundamenta en la relación que existe entre el Estado y la capacidad económica que refleja el sujeto a través de una actividad específica realizada. (Duran, 2008, p. 4)

Partiendo de la base constitucional de este principio de capacidad contributiva la Ley del IR ha recogido criterios de conexión reveladores de la generación de una riqueza que debería de ser pasible de imposición. Efectivamente, en el caso de Perú los no domiciliados se encontrarían gravados únicamente por las rentas de fuente peruana que generen dentro del territorio nacional, tal como lo establece el artículo 6 de la Ley del IR el cual indica que *“en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a*

ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlo”

que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”

En esa línea, el artículo 9 de la Ley del IR establece las actividades que son generadoras de renta de fuente peruana, ya sean estas realizadas por sujetos domiciliados como por sujetos no domiciliados. Por tanto, en caso un sujeto realice una actividad económica que se encuentre dentro de alguno de los supuestos de esta norma y, por tanto, gatille el criterio de conexión se originará una renta imponible y en el caso específico de los sujetos no domiciliados estas rentas serán recaudadas bajo la retención por el sujeto domiciliado o, en caso no se realice esta retención, mediante el pago directo por el sujeto no domiciliado.

Sin embargo, como hemos visto previamente, el principio de capacidad contributiva, que permite el surgimiento constitucional del hecho imponible en materia tributaria, tiene como pilar el principio de solidaridad y de igualdad constitucional. Por tanto, cuando un sujeto no domiciliado tiene una vinculación económica permanente y no esporádica dentro del territorio nacional se le permite tributar, en base a este principio de igualdad constitucional, como un EP, el cual para fines del IR peruano, como iremos analizando más adelante, llega a configurarse como un sujeto que tributa en base a características similares a la de una subsidiaria constituida en territorio nacional, aunque con el matiz de que solo lo hará por sus rentas originada en el Perú, como veremos en el apartado siguiente.

Ahora bien, primer capítulo de este trabajo hemos analizado la figura del *economic allegiance* de manera extensa y hemos concluido que este principio internacional permite el gravamen de los sujetos no domiciliados por el Estado de la fuente cuando existe una vinculación económica tan consolidada que llega a producirse una pertenencia económica de esta empresa dentro de la economía de un Estado. Por tanto, cuando un no domiciliado logra una pertenencia económica permanente dentro de un territorio determinado y, esta pertenencia, es reflejada a través de un lugar fijo

de negocios se configuraría un EP el cual tributará con determinadas características que son el reflejo de los principios tanto de capacidad contributiva como de igualdad constitucional.

Efectivamente, los EP no son gravados por tener una personalidad jurídica independiente de su matriz sino por la realización de hechos económicos que reflejan una capacidad contributiva que permite ser gravada.

Por tanto, es esta pertenencia económica que resulta de la participación intensa en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de un Estado, así como de las ventajas que este sujeto recibe del Estado mismo para realizar la actividad económica permite concluir sobre una conexión cuasipersonal del EP con el Estado que propiamente será la “fuente” donde se genera la riqueza, y, que por tanto permitirá reflejar una capacidad contributiva pasible de generar renta gravada. (Duran, 2008, p. 5)

Esto último se ve reflejado de una mejor manera por Durán, quien indica que para que un Estado establezca mediante su legislación que determinada riqueza obtenida por un sujeto no domiciliado se encuentra gravada debe existir una conexión entre este hecho gravado y el Estado como “fuente” y ello se fundamenta en la pertenencia económica y cuasi personal del contribuyente en ese Estado, lo cual se refleja en la participación intensa de este sujeto en la producción o consumo de riqueza de este Estado. (Durán, 2008, p. 3)

Ahora bien, en este punto es importante realizar una distinción y es que en el marco de un CDI el concepto de EP sirve fundamentalmente para reafirmar la potestad tributaria del Estado de la fuente donde se lleva a cabo una actividad empresarial, es decir, sirve para establecer si un sujeto residente en un Estado puede ser sometido a imposición en este Estado de la fuente. (Durán, 2008, p. 3)

Por otro lado, desde la perspectiva de la legislación interna, el EP tiene como propósito principal determinar cuándo se debe de colocar a un sujeto no domiciliado en la misma condición que un sujeto residente o domiciliado a fin de permitirle tributar no en base a la renta bruta como en el caso de los no domiciliados sino en base a una renta neta (Durán, 2008, p. 3). Por tanto, el EP no solamente se encuentra fundamentado en el principio de capacidad contributiva sino de igualdad tributaria.

Efectivamente, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes (Sevillano, 2019, p.105). En esa línea, el EP al formar parte de la actividad económica del Estado es tratado con características similares a las de un sujeto domiciliado con algunas excepciones que se basan en consideraciones objetivas y que analizaremos más adelante.

3.2. Tratamiento tributario del EP antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424

3.2.1. Introducción del EP en la normativa del IR en el Perú.

En el caso de Perú, la regulación del EP se introdujo en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁴² a través del Decreto Supremo N° 122-94-EF⁴³ cuyo artículo 3 precisó cuándo se entiende que existe un EP para fines del IR. Efectivamente, si bien este artículo no contenía una definición propia del concepto EP para fines de la legislación interna sí indicaba las actividades que podrían llegar a configurar un EP dentro del territorio nacional. En términos generales, esta norma recogía

⁴² En ese momento regulada por el Decreto Legislativo N° 774.

⁴³ El cual no fue derogado con el Decreto Legislativo N° 1424

el criterio internacional en base al cual el EP se configuraba cuando una empresa cuenta con suficiente actividad comercial para que se considere que tiene una presencia estable y continua en otro país.

Ahora bien, en esta antigua normativa, los supuestos de EP regulados se dividían en 4 considerandos principales: (i) el primero, regulaba cuándo se consideraba que existía un EP para fines del IR; (ii) el segundo, regulaba cuándo no se consideraba que existía un EP; (iii) el tercero, regulaba el EP en caso de empresas vinculadas y; (iv) finalmente, el cuarto, regulaba el EP en caso de agencia.

Cabe mencionar que si bien en el presente trabajo el estudio principal se centra en los cambios introducidos por el Decreto Legislativo N° 1424 es importante presentar un panorama general de la norma matriz que introdujo la regulación del EP toda vez que, este panorama nos permite comprender el contexto histórico que conllevó a la regulación actual del EP.

Siendo esto así, consideramos que el primer punto de partida para comprender el contexto normativo anterior es delimitar si nuestra legislación interna adoptó una regulación de EP importada de una legislación extranjera o si fue una regulación creada para fines exclusivos de la economía peruana existente en ese período. Pues bien, al respecto, consideramos que el concepto de EP no fue propiamente importado de una legislación extranjera, sino que, por el contrario, fue una adopción de la regulación de EP que estaba siendo adoptada en el plano internacional a través de los Modelos de CDI de la OCDE.

Cabe mencionar, que para arribar a una conclusión como la previamente mencionada, hemos realizado una revisión de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 122-94 (el cual regula por primera vez la figura del EP dentro de nuestra legislación interna) y no hemos encontrado una referencia a una legislación extranjera la cual se haya podido tomar como referencia para la introducción

de este artículo. Asimismo, tampoco hemos encontrado una mención de la introducción de esta figura jurídico-tributaria ni lineamientos generales para comprender su tratamiento⁴⁴.

En ese contexto, toda vez que, en la investigación, no encontramos una legislación extranjera de la cual haya realizado una importación de la regulación del EP realizamos una comparación de la regulación anterior de EP con la regulación establecida en los Modelos de Convenio de 1963⁴⁵ y 1977. Así, al realizar esta comparación pudimos identificar que el Reglamento recogía gran parte de la regulación de EP del Modelo de 1963 pero con matices especiales.

Efectivamente, el Modelo de Convenio de 1963 indicaba -al igual que el Decreto Supremo N° 122-94- que se consideraba como EP a todo lugar fijo de negocios en el cual se realice la actividad económica de una empresa y los supuestos específicos de EP (p.e. sucursales, oficinas, minas etc). En este punto se encontraba la primera diferencia toda vez que, el Modelo de Convenio de 1963 recogía como un supuesto específico de EP el desarrollo de los proyectos de construcción mayores a 12 meses los cuales no eran recogidos por la legislación peruana.

Una segunda diferencia radicaba en que el Decreto Supremo N° 122-94 indicaba que no se consideraba como EP la sola obtención de rentas de acuerdo al artículo 48 de la Ley del IR. Cabe precisar que el artículo 48 de la Ley del IR hacía referencia a aquellas actividades realizadas parte en el Perú y parte en el extranjero por sujetos no domiciliados donde se presumía la generación de renta de fuente peruana en base a determinados porcentajes. Algunas de estas actividades eran actividades de seguro, transporte y comunicaciones, agencias internacionales, distribución de películas, entre otras. Así, el Modelo de Convenio de 1963 no hacía esta precisión en la regulación de los

⁴⁴ Respecto a este punto debemos mencionar que hemos realizado también una revisión de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo 134-2004/EF, el cual modificó al Decreto Supremo 122-94/EF eliminando uno de los supuestos listados que no podrían configurar un EP y, en el mencionado dispositivo, no se realizó una mención expresa ni de la razón de esta modificación ni de algún lineamiento que se debía tomar en consideración en la regulación del EP.

⁴⁵ Este Modelo de Convenio lo podemos encontrar en la página de la OCDE a través del siguiente enlace: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page34

supuestos que no configuraban un EP. Al respecto, consideramos que la precisión realizada por nuestra normativa interna en relación con este artículo 48 reflejaba el intento del legislador de adaptar esta figura jurídico tributaria del EP a la legislación interna del EP y no de una copia que no tomó en cuenta el contexto normativo existente en ese período.

Por otro lado, el Decreto Supremo 122-94/EF también precisaba que se consideraría como EP los contratistas y subcontratistas a que se refiere el primer párrafo del inciso e) del Artículo 48 de la Ley, el cual regulaba a las operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera. Posteriormente, en el año 2004 este párrafo se eliminó a través del Decreto Supremo 134-2004/EF. Así, tal cual lo mencionamos previamente esta modificación de la regulación de EP no fue explicada en la Exposición de Motivos del mencionado Decreto, por lo cual, no nos fue posible encontrar una causa concreta. Sin embargo, la mención a esta supresión de la única referencia de actividades de subcontratistas en la normativa anterior es importante debido a que la norma actual de EP de servicios no contiene una regulación específica de este tipo de actividades subcontratadas y es importante mencionarlo como un contexto normativo para un tema que desarrollaremos posteriormente.

Finalmente, la última diferencia radicaba en que el Decreto Supremo recogía como supuesto específico de EP cuando una persona que actúa a nombre de una extranjera mantenía habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas, el cual no estaba reconocido dentro del Modelo de Convenio de 1963.

3.2.2. Lineamientos generales del EP antes del Decreto Legislativo N° 1424

Ahora bien, en la regulación anterior, esto es a través de la anterior Ley del IR (regulada por el Decreto Legislativo N° 774) y el anterior Reglamento de la Ley del IR (Decreto Supremo 122-94/EF) el tratamiento del EP se encontraba en tres artículos principales: (i) el artículo 6, el cual regulaba la

base jurisdiccional del impuesto en el caso de sujetos domiciliados; (ii) el artículo 7, el cual regulaba a los sujetos que se considerarán domiciliados para fines del IR; y, (iii) el artículo 14, el cual regula los sujetos que son considerados personas jurídicas para fines del impuesto.

En relación a estos artículos, específicamente el artículo 6, con un texto similar al vigente actualmente, indicaba que los domiciliados tributarán por sus rentas de fuente mundial precisándose, que, en el caso de contribuyentes no domiciliados, **de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes** el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. En esa línea, el artículo 7 de la citada Ley indicaba que las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en Perú, **de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país** se consideran domiciliadas sólo respecto a sus rentas de fuente peruana⁴⁶. Actualmente, el Decreto Legislativo N° 1424 hizo una precisión en relación al artículo 7 indicado que se considerarán domiciliados las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú **de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior**, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Por otro lado, el literal h) del artículo 14 de la Ley del IR indicaba que se considerarían contribuyentes del IR a las sucursales, agencias o cualquier otro EP en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior. Fluye de lo anteriormente mencionado que, el Decreto Legislativo N° 1424 realiza la precisión en el artículo 7 con la finalidad de alinear su regulación con la de este literal h) del artículo 14, toda vez que este último artículo no fue modificado por el mencionado Decreto Legislativo.

⁴⁶ Respecto a la regulación una de las principales críticas consistía en que existía una clara contradicción entre el artículo 6 y 7 de la Ley del IR, toda vez que para el artículo 6 existía una diferencia entre las sucursales, agencias y los EP, mientras que el artículo 7 indicaba que los EP eran el género y lo demás las especies. Sin embargo, esta crítica no tiene consecuencias prácticas en el reconocimiento de los EP dentro de la legislación interna.

Asimismo, conforme a la antigua regulación y la actual, ya que no hubo una modificación respecto a este tratamiento, tratándose de sujetos no domiciliados el IR es pagado a través de una retención sobre la renta bruta; por el contrario, en el caso de los sujetos domiciliados la retención es sobre renta neta, es decir después de realizar la deducción de los gastos. En esa línea, cuando un sujeto no domiciliado configura un EP empezará a tributar en base a la renta neta y no a la renta bruta. Respecto a este punto es importante resaltar que cuando los no domiciliados son considerados como tales el hecho imponible es de realización inmediata o instantánea, en cambio tratándose de sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras el hecho imponible es de realización periódica. (Schreck, 2010, p. 34)⁴⁷

En esa línea, cuando el sujeto no domiciliado configura un EP el pago ya no será realizado a través de la retención sino de forma directa, por lo cual, tendrá que cumplir con todas las obligaciones formales propias de los residentes o domiciliados en nuestro país. De acuerdo a lo establecido en estos artículos el EP deberá de inscribirse en el Registro Único de contribuyentes (en adelante, RUC), contar con libros contables, determinar el IR de tercera categoría, presentar declaraciones juradas, sujetarse a las acciones necesarias para el cobro de la deuda tributaria y fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.

En este punto es importante tomar en consideración para efectos de la antigua regulación y para la actual, toda vez que el EP de una empresa unipersonal, sociedad y entidad de cualquier naturaleza constituidas en el exterior califica como una persona jurídica para fines tributarios se le gravará no

⁴⁷ Respecto a este punto este autor precisa que los hechos instantáneos son hechos generadores que ocurren en un momento dado de tiempo y, que cada vez que surgen, dan lugar a una relación obligaciones autónoma. Por otro lado, los periódicos son los hechos imponibles generadores cuyo ciclo de formación se completa dentro de un determinado periodo de tiempo y que consisten en un conjunto de hechos y circunstancias globalmente considerados. Así, esta consideración global de los hechos es como Duran definió que existía una metodología de cálculo conglobante la cual es diferente a la analítica o celular, la cual la encontramos en las retenciones.

en base a una configuración instantánea o inmediata (como es en el caso de los sujetos no domiciliados cuando son gravados por la retención) sino se les gravará año a año sobre la renta imponible anual, por lo cual, el hecho generador será de configuración periódica.

En esa línea, pese a que pueda ser una obviedad, en caso la renta del EP sea gravada anualmente esto implica que el reconocimiento de los beneficios del EP se realizará de manera retroactiva desde el inicio y no desde el momento de la configuración del mismo.

3.2.3. Tipología del EP en la normativa anterior al Decreto Legislativo N° 1424.

El artículo 3 del Decreto Supremo N°122-94/EF indicaba e indica que constituía EP distinto a 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 desarrolla 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, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas

Asimismo, la norma señalaba y señala los supuestos que no podrían ser considerados como EP los cuales son los mismos a los establecidos en el Modelo OCDE, es decir, (i) actividades de carácter auxiliar o preparatorio; (ii) agentes independientes; (iii) el simple uso de instalaciones para almacenar o exponer mercancías o bienes; (iv) el mantenimiento de existencias, bienes, mercancías con fines exclusivos de almacenaje o exposición; (v) existencias de un lugar dedicado a la compra de bienes o mercancías para el sujeto no domiciliado o para la obtención de información y; (vi) la sola obtención las rentas netas de fuente peruana reguladas en el artículo 48 de la Ley del IR.

Cabe tomar en consideración que esta norma reglamentaria señalaba, de manera independiente, que 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.

Fluye de la norma previamente citada que antes de la publicación del Decreto Legislativo N° 1424, la legislación interna reconocía dos tipos de EP: (i) el EP “clásico”⁴⁸ y; (ii) el EP agente.

En relación a los supuestos establecidos en el apartado 1 del Reglamento de la Ley del IR (como son los centros administrativos, fábricas, oficinas, entre otros citados previamente), se indicaba que

⁴⁸ De acuerdo con todo el tratamiento mencionado en el primer capítulo consideraremos al EP clásico como aquel EP inicial que tenía que tener un lugar fijo de negocios en el Estado de la Fuente para lograr desarrollar la actividad económica y, por tanto, considerar que tiene una presencia sustancial que puede ser gravada en el Estado de la Fuente.

todos estos se encontraban supeditados a que se cumplan con las características indicadas en la definición general. Esta conclusión que desprendía de la propia literalidad de la norma reflejaba una diferencia clara con lo establecido en el Modelo OCDE, toda vez que en el mismo en el apartado segundo se indicaba que la expresión de EP comprendía “en especial” las sedes de dirección, sucursales, oficinas, etc. En ese sentido, la lista presentada por el Modelo OCDE a diferencia del Reglamento del régimen interno, no era ni es a título taxativo, sino que deja abierta la posibilidad de configuración de un EP diferente a los ya indicados (Durán, 2009, p.11).

Ahora bien, independientemente a esta diferencia con el Modelo OCDE, es importante tomar en cuenta que los dos supuestos de EP que eran reconocidos por la normativa anterior no eran del todo claros en los criterios que debían de tomarse en cuenta a la hora de evaluar si existía la configuración del EP. Efectivamente, en el caso del EP clásico la alusión del criterio de “fijeza” no ayudaba al gravamen de aquellas operaciones internacionales que gozaban de una presencia económica importante dentro del territorio nacional pero que al no contar con un lugar “fijo” no configuraban un EP.

Por otro lado, el segundo supuesto de EP agente si bien resultaba menos abstracto contaba con un criterio muy subjetivo como es el de “habitualidad”, que nunca contó con un parámetro determinado para poder identificar cuándo se configurar dicha habitualidad. (Durán, 2009, p.11).

Ahora bien, respecto a este punto Durán considera que no es necesario que los criterios del EP así como sus características se basen en criterios objetivos con listas taxativas sino que a través de los pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se señalen criterios o elementos que coadyuven al desarrollo de la definición de EP. Asimismo, este autor considera que para la interpretación de este concepto deben ser recogidos los criterios del Derecho Tributario internacional, así como los Comentarios OCDE. (Durán, 2009, p.11).

Al respecto, consideramos que toda vez que hemos podido ver que la figura jurídico tributaria del EP recogida en nuestra legislación interna proviene del Modelo OCDE, sí consideramos oportuno que para fines de su interpretación se tome como fuente doctrinaria los criterios establecidos en los Comentarios OCDE, los cuales otorgan lineamientos para una aplicación más compatible con las legislaciones extranjeras. Nótese que, en la legislación anterior, tal como lo hemos mencionado anteriormente, no existía una referencia al Modelo OCDE o al Modelo ONU en la Exposición de Motivos que introdujo esta figura jurídico-tributaria, a diferencia del Decreto Legislativo N° 1424 el cual indica en su Exposición de Motivos que la introducción del artículo 14-B se produce con la finalidad de adecuar el tratamiento tributario interno con los lineamientos de la OCDE. Sin embargo, este es un tema que tocaremos más adelante.

3.2.4. Criterios para atribuir rentas a un EP en la antigua regulación de la Ley del IR

Tal como lo desarrollamos en el primer capítulo, después de la Segunda Guerra Mundial y tras la revisión de los tratados de Londres y México no existía consenso en la doctrina ni en las regulaciones sobre el criterio para la atribución de rentas a los EP constituidos en el Estado de la Fuente. Sin embargo, tras una discusión y análisis de todos los criterios por parte del Comité Fiscal de la OCDE se llegó a la conclusión de que el criterio que debería de primar es el de vinculación efectiva. Así, como explicamos previamente, este criterio se basaba en el gravamen de todas las rentas que serían directamente atribuibles al EP independientemente de que la empresa extranjera realice otro tipo de actividades dentro del Estado de la Fuente en la medida que estos no se encuentren vinculados al EP no estarían gravados en el Estado de la Fuente y seguirían los criterios establecidos en las reglas especiales de los CDI`s.

Recién en el año 2008 la OCDE recomendó que los beneficios atribuibles a todo EP sigan los criterios del *arm's length* y, por tanto, de precios de transferencia. En esa línea, tal como ya lo hemos descrito, si bien los ingresos debían de ser atribuidos bajo el criterio de vinculación efectiva, las transacciones o *dealings* que tenga el EP con la matriz, como pueden ser prestación de servicios de administración de la matriz a favor del EP, y que, por tanto, generan un gasto al EP serían tratados como operaciones que deberían de tener un margen de ganancia a favor de la matriz, conforme a la norma de precios de transferencia. Esto último es importante debido a que recordemos que antes del 2008 toda transacción entre la matriz y el EP debían de ser al costo y no se incluía un margen de ganancia. Asimismo, antes del 2008 tampoco se permitía la deducción de intereses por préstamos que podría tener el EP con su matriz ya que esta transacción, según lo establecido por la OCDE, correspondía únicamente a una simple alocación de rentas dentro de una misma empresa.

Ahora bien, en el caso de la legislación interna nunca hubo una regulación ni pronunciamiento expreso donde se indicara cuál era el criterio establecido por parte de la regulación interna para reconocer la atribución de beneficios al EP. Sin embargo, mediante el Oficio N° 021-2000-KC0000, la Administración Tributaria señaló que por el hecho de que una empresa no domiciliada tenga una sucursal en el país se configuraba un EP y éste debía de tributar **por todas las rentas de fuente peruana generadas, incluso si la empresa no domiciliada realizaba actividades directamente.**

Fluye del pronunciamiento anterior que para la Administración Tributaria el criterio para el gravamen de los beneficios atribuibles al EP era el de fuerza de atracción global y no el de vinculación efectiva. Ahora bien, este pronunciamiento tiene justificación en el sentido de que para ese año todavía no existía un consenso de la OCDE en relación al criterio de atribución de beneficios el cual ya se encontró determinado en el año 2008.

Por otro lado, recordemos que el artículo 14 de la regulación anterior ya reconocía al EP empresas unipersonales, sociedades o entidades constituídas en el extranjero como una persona jurídica independiente de su matriz. Asimismo, el Artículo 6 del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, introdujo el inciso 9⁴⁹ dentro del artículo 24 del Reglamento de la antigua regulación indicando que se consideraría como partes vinculadas cuando “una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí”.

Por tanto, este reconocimiento de persona jurídica independiente, y como parte vinculada de su casa matriz, permitía la aplicación de la norma de precios de transferencia a las operaciones que tenga con la misma. En consecuencia, desde el año 2001 la legislación peruana reconoce al EP y a su matriz como si fueran partes vinculadas y, por tanto, la aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones entre el EP y su matriz.

En virtud del tratamiento anteriormente descrito se puede afirmar que, a inicios de siglo la legislación interna se encontraba más adelantada que la OCDE que no reconocía la aplicación de la norma de precios de transferencia a las relaciones entre el EP y su matriz hasta el año 2008 a través del “Enfoque Autorizado”.

3.2.5. Críticas al tratamiento tributario del EP en la regulación anterior al Decreto Legislativo N° 1424

3.2.5.1. La definición de EP a través del Reglamento

⁴⁹ Ahora inciso 10 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del IR

La principal crítica realizada a la regulación del EP en Perú era que su definición, para fines internos, era realizada a través del Reglamento y no a través de la propia Ley. Así, se indicaba que esto podría acarrear problemas en relación a la reserva de ley máxime si en la ley del IR no existía ninguna norma general que permita entender lo que es un EP y tampoco había una derivación expresa a la norma reglamentaria.

Nótese que el principio de legalidad es el principio base de la reserva de ley para fines tributarios el cual determina la regulación por reglamento de determinadas materias. Así, en base a estos principios no basta que el tributo sea creado por una norma legal adecuada sino que en esta norma deben de quedar establecidos todos los elementos esenciales del tributo, de modo tal que no se delegue en las normas reglamentarias el desarrollo de los conceptos centrales del mismo sino solamente aquellos accesorios y siguiendo los parámetros principales. Siendo esto así, en esta norma deberían de quedar establecidos todos los elementos de identidad y cuantificación del tributo. (Sevillano, 2019, p. 121)

Ahora bien, en el caso específico del EP, la regla es un tanto compleja, toda vez que el mismo concepto de EP recoge la configuración de un aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia de diferentes reglas tributarias y a partir de su configuración se determinan otros aspectos como pueden ser el aspecto material (toda vez que habrá determinados aspectos que estarán gravados como renta de fuente peruana en base a su configuración) temporal (toda vez que a partir de la configuración del EP las rentas estarán gravadas conforme a la periodicidad anual y no a través de la retención) y mensurable (toda vez que se determinará la tasa corporativa para el gravamen de las rentas obtenidas).

En esa línea, toda vez que la configuración del EP regula un aspecto sustancial de la hipótesis de incidencia debía de cumplir con el principio de legalidad y haber sido regulada por ley y no por el

reglamento. Esta circunstancia, de violación al principio de reserva de ley podría haber sido usado por los sujetos no domiciliados para evitar las obligaciones tributarias, ya que conforme al artículo 74 de la Constitución “*no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece este artículo*” es decir, que violen el principio de reserva de ley.⁵⁰ (Durán, 2009, p.20)

Respecto a este punto, es importante tomar en consideración que Perú no era el único país de Latinoamérica que contenía la definición de EP en el Reglamento. Así, países como Argentina ninguna disposición de la Ley del Impuesto a las ganancias o de su reglamento definía expresamente el concepto de EP y la definición aparece en la Ley del Impuesto a la Ganancia mínima presunta. (Villagra, 2014, p.173). De igual forma, en el caso de España la legislación tributaria también definía al EP no en la Ley de Impuestos a las Sociedades (Ley 61/1978) sino en su Reglamento (Real Decreto 2631/1982). Así, este Reglamento indicaba hasta tres clases de EP: de actividad continuada, de actividad esporádica y aquéllos que no terminan un ciclo mercantil; lo cual creaba confusión no sólo conceptual sino en la práctica al momento de gravar al EP. Sin embargo, por las dificultades en relación a su interpretación mediante la Ley 43/1995 se creó una nueva ley de Impuesto sobre Sociedades en donde se utiliza un sólo concepto de EP muy similar al utilizado por el Modelo OCDE. (Guildemeister, 1988, 49)

⁵⁰ Este enfoque es diferente en el caso de Durán, quien realiza un análisis del principio de legalidad y reserva de ley a partir de la distinción entre el modelo conglobante y analítico de los sistemas de imposición tributaria. El modelo conglobante se aplica cuando el sujeto no domiciliado actúa generando rentas de fuente nacional directamente a través de un EP conforme a las reglas del Régimen normativo del IR. Así, el EP debe de pagar el tributo como un domiciliado y cumplir con todas las obligaciones formales que le son exigidas al sujeto domiciliado.

Por otro lado, el modelo analítico se aplica a los sujetos no domiciliados que obtienen rentas de fuente peruana pero que no llegan a ser considerados un EP a efectos de la legislación nacional. En ese sentido, ya que no existe una relación efectiva entre la Administración Tributaria y los sujetos se establece un régimen de tributación basado en las retenciones en el cual el impuesto se convierte en uno de realización inmediata, a diferencia del EP donde la realización era siguiendo las reglas de periodicidad anual.

Finalmente, respecto a este punto no hemos identificado un caso que haya llegado al Tribunal Fiscal en el cual el contribuyente haya alegado que no se configurara el EP debido a que el mismo infringe el principio de legalidad al estar regulado en el Reglamento. Sin embargo, sí consideramos que hubiera sido un argumento importante en caso se haya querido rebatir la regulación de los supuestos sustanciales del EP a través de una norma reglamentaria.

Si bien el estudio de las razones de política fiscal que llevaron a los países a realizar la regulación del EP a través del Reglamento excede los límites de este trabajo, consideramos que esta excesiva regulación reglamentaria respondía a un reflejo de los sistemas políticos inestables y con una política fiscal en construcción.

3.2.5.2. Regulación limitativa del concepto de EP

El artículo 3 del Reglamento de la Ley del IR indicaba que se considera como EP cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle la actividad de una empresa no domiciliada (...) en tanto se desarrolla 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.*

Pues bien, esta redacción llevó a concluir que todos estos supuestos de EP se encontraban superados a que se cumpla con las características indicadas en la definición general, lo cual originaba una diferencia con el Modelo OCDE, ya que este modelo establecía que la expresión de EP comprende **“en especial”** las sedes de dirección, sucursales, fábricas, oficinas, etc. Por lo cual, estos modelos no establecían un listado limitativo sino dejaba la posibilidad de la existencia de nuevos supuestos de EP a los ya mencionados. (Guildemeister, 1988, 49)

En consecuencia, esta regulación limitada del concepto de EP del primer apartado llevaba a interpretar que solamente estos supuestos, en caso sean configurados como tales, podrían ser un calificados como un EP.

3.2.5.3. Momento de configuración del EP y cumplimiento de obligaciones formales

Otra de las críticas realizadas y que consideramos sigue estando vigente es respecto a la falta de claridad de la legislación respecto a cuál es el momento exacto a partir del cual la actividad del sujeto no domiciliado permite que se configure como un EP para fines de la legislación interna, y por tanto el momento a partir del cual se debería de cumplir con las obligaciones formales, como son la inscripción en el RUC, la presentación de declaraciones juradas, llevado de libros y registros contables o la emisión de comprobantes de pago.

Esto último debido a que de acuerdo al Reglamento de la Ley del IR la configuración del EP es *ex post* de la realización de determinadas actividades en las cuales se identifique las características sustanciales que permitan la configuración de este EP.

Ahora bien, específicamente en este punto la pregunta que se planteaba, y que sigue manteniéndose vigente, es que si es que si la configuración del EP se da *ex post* las obligaciones tributarias se retrotraen al momento a partir del cual se configuraron o se originan desde la configuración del mismo. (Yañez, 2012, p. 76)

Efectivamente, si bien las características del EP se determinan mucho después de iniciada su actividad ello no obsta para que la condición de domiciliado se deba retrotraer al primer día en que se haya configurado el EP. Esta interpretación es recogida también por el apartado 6.3 del Modelo OCDE en el cual se plantea una posible solución al problema de cuando el EP inicialmente estaba pensado para que se desarrolle en un período corto de tiempo, pero por distintas circunstancias se extiende en su duración. Ante esta situación la solución que se propone en los Comentarios del

Modelo OCDE es que se deberá reconocer la existencia de un EP en forma retroactiva al momento que comenzó efectivamente con las actividades⁵¹.

En esa línea, ante la incertidumbre de muchos contribuyentes en relación a la configuración del EP y el temor de las sanciones provenientes de la falta de cumplimiento de obligaciones formales muchos contribuyentes consideraron que la solución era la configuración del EP desde el momento inicial, aunque estos se encontraran realizando actividades auxiliares o preparatorias⁵². (Yañez, 2012, p.79.)

Es necesario señalar que el problema de los EP no solamente se presenta en relación a los sujetos no domiciliados ya que en caso no configure como EP el sujeto domiciliado debería de realizar la retención correspondiente y por tanto, es este último el cual deberá estar atento a la configuración o no del EP para realizar la retención correspondiente. Asimismo, generalmente en algunas fiscalizaciones la Administración Tributaria desconoce los gastos de los contribuyentes domiciliados que provenían de transacciones con sujetos no domiciliados que debieron de configurar el EP correspondiente y no lo hicieron⁵³.

⁵¹ Ahora bien, tomando en consideración los planteamientos establecidos en estos Comentarios en el caso del Modelo OCDE en caso una empresa decida prestar servicios por períodos mayores al de 183 días debería de configurarse el EP desde el primer día y únicamente se presentaría el problema cuando por circunstancias externas este plazo se prolongue, en cuyo caso se configura el EP y la condición de domiciliado se retrotrae al primer día.

⁵² Esta solución que está siendo adoptada por varios contribuyentes la encontramos en los Comentarios OCDE del año 2008 en la nota 33, en la cual se indica lo siguiente: *“Even if the taxpayer’s employees or dependent agents are arguably performing preparatory or auxiliary activities, many taxpayers will generally choose to have a taxable presence to avoid the risk of being found to have a permanent establishment in circumstances where they considered that they did not have one”*.

⁵³ Respecto a este punto, si bien no hemos encontrado Resoluciones del Tribunal Fiscal en las cuales se determine este punto sí hemos encontrado algunas fiscalizaciones en las cuales la Administración Tributaria desconocía gastos incurrimos con no domiciliados que no hayan configurado un EP debiendo hacerlo. Un ejemplo es el Resultado de Requerimiento N° 0122190002326. En este caso, la empresa no domiciliada había realizado actividades auxiliares de construcción por un plazo superior a los 183 días y toda vez que no tenía RUC ni comprobantes de pago la Administración Tributaria desconoció el gasto de la empresa domiciliada al amparo del artículo 20 de la Ley del IR.

Efectivamente, la línea argumentativa que sigue la SUNAT en este tipo de fiscalizaciones es que la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que las personas jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos nacionales o extranjeros, domiciliados en Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en ese Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

Asimismo, esta Norma indica que también están sometidos a dichas normas las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones individuales u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en Perú sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Por otro lado, el artículo 2 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes (RUC)⁵⁴ dispone que deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país que sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT. De igual forma, el artículo 2 del Reglamento de la Ley del RUC, aprobada mediante Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT señala que deben inscribirse en el RUC los sujetos señalados en el Anexo N° 1 de dicho reglamento que **adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por SUNAT.**

Cabe señalar que entre los sujetos que se detallan dentro del Anexo N° 1 del mencionado artículo se encuentran la sucursal en el Perú de una sociedad extranjera y el establecimiento permanente del no domiciliado.

⁵⁴ Regulado por el Decreto Legislativo N° 943

Sumado a lo anteriormente mencionado, el artículo 1 de la Ley Marco de Comprobantes de Pago⁵⁵ establece que están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso o presten servicios de cualquier naturaleza. Por su parte, el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago⁵⁶ señala los documentos que pueden ser considerados como comprobantes de pago.

En ese contexto, la Administración Tributaria consideraba que toda vez que el EP es un sujeto domiciliado desde el primer momento, esto es desde el día 1 de sus actividades, es desde el inicio que debió cumplir con las obligaciones formales, como es el caso de la emisión de comprobantes de pago. Por tanto, desconoce el gasto del sujeto domiciliado usuario del servicio que no cuente con comprobantes de pago que sustenten la operación⁵⁷.

Al respecto, considerando un criterio similar, la Administración Tributaria en el Informe N° 054-2013 indicó que:

“En el supuesto de una empresa no domiciliada en el país que realiza actividades económicas sin constituir una sucursal o un establecimiento permanente en el Perú, y que únicamente obtiene rentas que están sujetas a retención en el país, o rentas por las cuales no se les efectúe la retención por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada, en tanto no están obligados a inscribirse en el RUC, no corresponde que emitan 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.” (el subrayado es nuestro) (SUNAT, 2013)

⁵⁵ Regulada por el Decreto Ley N° 25632.

⁵⁶ Adoptado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT

⁵⁷ Nótese que en el Informe N° 054-2013/SUNAT se indicó que si una empresa no domiciliada realiza actividades económicas en el Perú a través de una sucursal o un establecimiento permanente(4), tal sucursal o establecimiento permanente deberá emitir comprobantes de pago que cumplan con las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no podrá utilizar aquellos que hubieran sido autorizados según la legislación tributaria del domicilio o residencia de la citada empresa no domiciliada.

Asimismo, en la nota a pie de página de este Informe se indicó que de no estar exceptuada de la obligación de inscribirse en el RUC, la empresa no domiciliada deberá emitir los comprobantes de pago de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago. (SUNAT, 2013)

Siguiendo estos supuestos normativos, el literal f) del artículo 3 del Reglamento de la Ley de RUC indica que no están obligados a inscribirse en el RUC los no domiciliados cuyas rentas estén sujetas a retención en la fuente. (SUNAT, 2013)

Siendo esto así, consideramos que el vacío legal que existió y sigue existiendo en relación al carácter retroactivo del EP origina que la Administración Tributaria realice interpretaciones extensivas de las normas y sanciones no únicamente al EP sino a los usuarios domiciliados en el país por el incumplimiento de obligaciones formales que deberían ser exigidas a partir del momento en el cual el EP se configura y no desde antes. Efectivamente, exigir que las obligaciones formales sean cumplidas desde un inicio representa importantes costos de transacción que tendrán que ser asumidos por una empresa no domiciliada y que desincentivará la inversión extranjera por la incertidumbre que genera este tipo de figura jurídico-tributaria.

3.2.5.4. Diferencias entre los CDI's firmados en base al Modelo OCDE y la legislación interna anterior

Una de las principales críticas y controversias que surgieron en la regulación anterior eran las consecuencias que derivaban de las diferencias que existían entre los supuestos de EP reconocidos en los CDI firmados por Perú y los supuestos de EP reconocidos en la legislación anterior. Efectivamente, la legislación anterior, a diferencia de los CDI firmados por Perú, no contenía la regulación ni el reconocimiento de los EP temporales.

Esta diferencia en los tipos de EP reconocidos tanto por los CDI como por la legislación anterior originó que existan dos posiciones doctrinarias: (i) aquellos que consideraban que debían de tributar mediante el método de la retención (sin reconocer un EP); y, (ii) aquellos que consideraban que debían de prevalecer los CDI sobre la legislación interna y, por tanto, configurarse un EP.

En ese contexto, autores como Villanueva y Durán que analizaron el caso del CDI suscrito entre Perú y Chile consideraban que un CDI únicamente ratifica la potestad tributaria otorgada pero no es posible que origine nuevos supuestos de EP que no estén reconocidos dentro de la legislación interna.

Por el contrario, la Administración Tributaria consideraba que la configuración de un EP para fines del CDI implicaba una automática introducción o reconocimiento del mismo para fines domésticos. Efectivamente, esta postura se encontró reflejada en el Informe N° 039-2006/SUNAT donde se indicó lo siguiente⁵⁸:

“Tratándose de una empresa del Estado Chileno que tenga un EP en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con el artículo 7 del Convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76 del citado TUO” (SUNAT, 2006)

⁵⁸ Por otro lado, como corolario de este pronunciamiento se emitió el Oficio N° 2890 de la Subdirección Normativa del Departamento de Normas Internacionales, esto es, de la Administración Tributaria chilena, la cual llegó a las siguientes conclusiones: (i) Si el concepto de EP contemplado en los CDIs no coincide con el concepto contemplado en la legislación interna, el alcance de dicho concepto solo resulta aplicable a efectos de CDI; (ii) En caso se genere un EP en Chile por la prestación de servicios en Chile, los beneficios atribuibles a este EP pueden gravarse sin limitación en Chile, de acuerdo a su legislación interna; (iii) Los CDIs 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 tributarán respecto de las rentas que perciban. En consecuencia, si las ganancias correspondientes a la prestación de servicios de una empresa de Perú atribuibles a un EP generado en Chile generan un EP en términos de su legislación interna, deberá tributar como un sujeto residente, en cambio si dicho supuesto no es previsto en la legislación interna chilena como EP, deberá aplicarse las reglas de tributación de un sujeto no residente.

En relación a este pronunciamiento emitido por la SUNAT gran parte de la doctrina, en línea con los autores previamente citados, indicó que los CDI no tienen por objeto modificar la legislación doméstica ni regular el proceso de determinación y pago del IR sino únicamente establecer la potestad que tiene el Estado de la Fuente para realizar el gravamen de la renta generada en su territorio. Por tanto, corresponde a esta legislación interna regular la forma en la cual se realizará la liquidación y pago de tributo no existiendo inconveniente en que se utilice el mecanismo de retención siempre y cuando se respeten los derechos del contribuyente de acuerdo al tratado. (Córdova, 2017, p. 29)

Por tanto esta corriente doctrinal⁵⁹ sostiene que si se verifica el EP conforme al CDI pero no de acuerdo a la legislación interna la aplicación del IR debe efectuarse conforme a esta legislación, lo cual implica que si en un supuesto no se considera como renta de fuente peruana, así exista un EP conforme al CDI no sería aplicable el IR⁶⁰. En esa línea autores como Vogel⁶¹, entienden que el concepto de EP referido en el Modelo OCDE no puede servir para interpretar el Derecho interno ni viceversa. Asimismo, estos CDI dejan al Estado de la fuente la facultad de imposición para que aplique plenamente su legislación dentro de las limitaciones, finalidades y normas que regulan dicha facultad. Igualmente, el propio artículo 5 de los CDI vigentes de Perú ha circunscrito los alcances de la descripción de EP a su radio de actuación, por lo que realizar una interpretación extensiva lo desvirtuaría. (Vogel, 1997 p.282)

⁵⁹ Dentro de la cual también encontramos a Luciana Yáñez una autora que respecto a este punto indica que si se configura el EP de acuerdo al CDI, el país de la fuente tiene la potestad de realizar el gravamen de la renta conforme a la legislación interna y respetando los lineamientos del CDI. Esta actuación no implica que se haya creado un nuevo contribuyente convirtiendo a un sujeto no residente en residente sino que únicamente se otorgó potestad tributaria al Estado de la Fuente para gravar las rentas conforme a la legislación interna.

⁶⁰ Al respecto, esto nos llevaría a concluir que en el supuesto en el cual no exista EP en la legislación interna pero el CDI ratifique la potestad tributaria del Estado de la Fuente la retención que se tendrá que realizar tendría que ser sobre renta neta.

⁶¹ Específicamente, este autor indicó lo siguiente: *“The permanent Establishment concept is defined in the convention and, therefore, when interpreting it, recourse may, as rule, not be had to domestic law... Even if the definition are literally the same in domestic law and in the DTC to be applied, domestic law can not contribute anything to the interpretation of the treaty definition ... it is only to the extent that the (auxiliary) concepts used in a DTC’s definition of the permanent establishment , in turn are not capable of being explained by referred exclusively to the treaty that recourse may be had to domestic law for the interpretation of such auxiliary concepts, due regard being had to the principles laid down”*

Pese a que esta era la opinión mayoritaria de la doctrina, el principal inconveniente que se presentaba era que la retención en la fuente sobre renta bruta era perjudicial para el contribuyente en comparación con la tributación de renta neta (admitiendo la posibilidad de la deducción de gastos) que se da cuando se configura un EP.

Frente a este escenario, parte de la doctrina considera que la aplicación de la norma interna debía de realizarse siguiendo los límites propios del CDI. Siendo esto así, se deben usar los apartados 2 y 3 para la interpretación del artículo 7 del CDI para efectos de la determinación de los beneficios empresariales de los sujetos no domiciliados. Al respecto, en estos apartados se señala que se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para fines del EP incluido los gastos de administración y dirección.

En ese sentido, algunos autores concluían que se debía realizar la retención de estos servicios pero tomando en cuenta los gastos, es decir no realizándolo sobre renta bruta. Esta aproximación se basa en que no existe una justificación jurídica para que el monto de la obligación del Agente de Retención sea mayor a la deuda tributaria. Sin embargo, esta postura enfrenta un cuestionamiento porque la obligación de la retención es independiente de la obligación del contribuyente como sujeto no domiciliado, no siendo estas obligaciones interdependientes (Zegarra, 2006, p. 363).

En esa línea, la aplicación de la retención sobre renta neta presentaría una carga desproporcional en el Agente de retención, quien debería de determinar los gastos que deberían de ser incluidos (labor que es netamente de la Administración Tributaria). Por tanto, esta interpretación iría en contra del deber de contribuir ya que se trata de una carga excesiva en el Agente de retención que deventaría en inconstitucional (Zegarra, 2006, p. 363).

Ahora bien, sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, la no aplicación del apartado 3 del artículo 7 no sería atendible debido a que este apartado (i) establece límites materiales que no están superados a la legislación interna; (ii) aunque no indica qué se debe de entender por beneficios empresariales, sí indica cómo se debe realizar el cálculo de los mismos; (iii) al estar contenida en un tratado no se debería de argumentar un incumplimiento basado en la propia legislación interna. En esa línea, Durán concluye que para los sujetos no domiciliados el artículo 7 constituye un derecho subjetivo público derivado de la Constitución y por tanto el ejercicio de este derecho debe ser realizado a través de una solicitud de devolución (Durán, 2008, p. 17).

En virtud de las consideraciones anteriores, una de las recomendaciones realizadas fue la de otorgar condiciones adecuadas para la presentación de esta solicitud de devolución por parte de los sujetos no domiciliados. Asimismo, otros autores como Walker recomendaban no solo la inclusión de los EP temporales dentro de la legislación interna sino también que el cómputo de plazos sea regulado en la legislación interna remitiéndose en abstracto a los plazos del CDI.

Al respecto, consideramos que la solución planteada previamente, esto es, que se realice una retención a los no domiciliados en base a su renta bruta y posteriormente sean estos quienes en virtud del CDI firmado soliciten una devolución, representaba mayores costos de transacción para los mismos.

Por otro lado, definitivamente la inclusión de los EP temporales era la opción más adecuada ya que permitiría un tratamiento conforme a las disposiciones de los CDI firmados. Sin embargo, consideramos que la inclusión de los mismos no debería de tener una remisión “en abstracto” a los CDI sino, por el contrario, establecer lineamientos claros en relación al cómputo de los plazos para fines

de la legislación interna los cuales debían de coincidir con los plazos de los CDI para evitar controversias futuras por la disparidad presentada.

En el marco de las observaciones anteriores hemos podido apreciar a grandes rasgos que existía una gran controversia a nivel doctrinario en relación al tratamiento del EP dentro de la regulación anterior. Sin embargo, de todas las críticas anteriormente establecidas la que justificó la modificación de la legislación interna y, por tanto, la publicación del Decreto Legislativo N° 1424 fue la diferencia entre los EP's reconocidos en la regulación anterior y los EP's reconocidos por los CDI que el Perú tenía suscritos. Así, la publicación de este Decreto Legislativo es un cumplimiento convencional con el que Perú se encontraba en deuda⁶² y cuya regulación apresurada trajo algunos inconvenientes que si bien solucionaron algunos problemas ya presentes en la regulación anterior permitió el surgimiento de nuevas controversias que pasaremos a analizar en los apartados siguientes.

3.2.6. Los problemas que planteaba el EP de Servicios antes del Decreto Legislativo N° 1424

La prestación de servicios en el Perú se encuentra regulada a través del literal e) del artículo 9 de la Ley del IR. Este artículo indica que se considerará como renta de fuente peruana *“las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”*.

⁶² Tomado de la clase de Walker Villanueva 2020.

En esa línea el artículo 9, el cual delimita los criterios de conexión propios de la Ley del IR indica que generarán rentas de fuente peruana aquellas actividades o servicios que se lleven a cabo dentro del territorio nacional. Por tanto, en base a una interpretación contrario sensu, aquellas actividades que sean desarrolladas fuera del territorio nacional no generan renta gravada con el IR.

Asimismo, en el caso de servicios de asistencia técnica o digitales, conforme a los incisos j) e i), respectivamente, están gravados únicamente si son utilizados económicamente dentro del país, independientemente de que sean prestados dentro del territorio nacional o no.

Ahora bien, antes del Decreto Legislativo N° 1424 la Ley del IR no contenía una cláusula específica de EP de servicios. En tal sentido, los servicios brindados por no domiciliados son sujetos a retención únicamente en caso sean prestados dentro del territorio nacional o, en caso califiquen como servicios de asistencia técnica o digitales si es que eran o son utilizados económicamente dentro del país.

Ante la ausencia de una regulación específica del EP de servicios, se producían dos escenarios diferentes:

- (i) **El escenario de aquellos sujetos no domiciliados residentes en un país con el cual Perú no tenía un CDI:** En este caso los servicios brindados por el sujeto no domiciliados estarían sujetos a una retención del 30% en caso hayan sido prestados dentro del territorio nacional o, de configurar como servicio digital o asistencia técnica, en caso hayan sido utilizados económicamente dentro del país.
- (ii) **El escenario de aquellos sujetos no domiciliados residentes en un país con el cual el Perú tenía suscrito un CDI:** En estos casos, los CDI se encontraban mucho más

adelantados que nuestra legislación interna, por lo cual, se originaba la disyuntiva de si (i) deberían estar estos servicios sujetos a retención sobre renta bruta y; (ii) si es que el reconocimiento de los EP temporales de los CDI originaba que exista un reconocimiento automático de los mismos dentro de la legislación interna.

Doctrinalmente se llegó al consenso de que un CDI, al ser una norma con rango legal para el reparto de potestades tributarias pero que no influye en la legislación interna, el reconocimiento de los EP temporales no significaba un reconocimiento automático dentro de la legislación interna. En esa línea si bien no se originaría la configuración del EP, los contribuyentes sí podrían tributar en base a la renta neta pidiendo una solicitud de devolución.

Tomando como premisa lo previamente mencionado, consideramos que en todo caso, para que hubiera procedido la solicitud de devolución se debería de haber cumplido con el plazo de configuración del EP. Por el contrario, en caso los servicios hayan sido prestados por un plazo inferior a los 183 días se seguirán las reglas de beneficios empresariales reguladas en el artículo 7 de los CDI.

Ahora bien, en el caso específico de los EP de Servicios antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424, la legislación interna tal como se estableció líneas arriba no recogía el reconocimiento del EP de servicios como sí los hacían los diferentes CDI's que Perú tenía suscrito. En este marco, en caso una empresa domiciliada en alguno de estos países (Chile, Canadá, México, Corea, Portugal y Suiza⁶³) destacara personal para brindar un servicio por un período mayor a 183 días dentro de un período cualquiera

⁶³ Dentro de estos CDI no consideramos el de Brasil toda vez que el mismo no cuenta con una cláusula de EP de Servicios como en el caso de los otros CDI's citados.

de 12 meses el análisis realizado a fin de determinar si la renta estaría gravada y dónde, debía seguir los siguientes pasos (Yañez, 2012, p. 726):

- (i) Identificar si la Ley del IR grava los mencionados servicios;
- (ii) Verificar en el CDI aplicable, si el mismo permite gravar los beneficios generados por dichos servicios en Perú;
- (iii) En el supuesto, que el CDI establezca que Perú puede gravar los referidos beneficios, se debe identificar la tasa con la cual Perú grava los mencionados servicios y el monto a computarse como base imponible del impuesto;
- (iv) Finalmente, se debe aplicar las reducciones impositivas o limitaciones previstas del CDI.

Bajo estas premisas previamente mencionadas, en el caso de los servicios brindados por no domiciliados estos se encuentran gravados en los términos del artículo 9 de la Ley del IR, por tanto, el primer test se encontraría cumplido. Por otro lado, en relación con el segundo test, los servicios que no tienen una cláusula especial dentro de los CDI seguirán la regla establecida en el artículo 7 de beneficios empresariales de los CDI el cual permitiría gravar las rentas obtenidas por estos servicios, por lo cual, el segundo test se encontraría cumplido.

Ahora bien, una vez aprobados estos dos test, el inconveniente se presentaba en la determinación de los resultados del EP, debido a que si bien en base al principio de calificación autónoma⁶⁴ de los CDI los servicios configuraban un EP, bajo la legislación interna no calificaban como tales. Por tanto, para la legislación interna si bien deberían estos servicios estar gravados no deberían

⁶⁴ El cual considera que debe de considerarse los significados y alcances del hecho económico contemplado en el CDI respetando el principio de reserva de ley de la legislación interna.

estarlo a título de un EP sino como un servicio temporal. En consecuencia, la tasa aplicable sería del 30% sobre renta bruta.

Sin embargo, tal como lo analizamos previamente, si bien la determinación de resultados de un EP se realiza en base a los criterios establecidos en la legislación interna se deben de respetar los límites establecidos en el CDI. Esto último en base al principio de *Pacta Sunt Servanda*. En esa línea: (i) no pueden imponerse normas internas contra las obligaciones asumidas en los CDI's y; (ii) en aplicación del principio de no discriminación, un EP no puede tener una situación más gravosa que una empresa residente que realice la misma actividad.

Por tanto, la solución planteada era que con la finalidad de no perjudicar al contribuyente que se encontraba obligado a realizar la retención se realizaría la retención en base a la renta bruta pudiendo el sujeto no domiciliado pedir la devolución del impuesto pagado en exceso.

3.3. Regulación posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424

3.3.1. Introducción de los nuevos supuestos de EP

El 13 de setiembre del 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1424 que trajo consigo nuevas regulaciones en el ámbito de la regulación del EP dentro de la legislación interna. Dentro de estas modificaciones la más sobresaliente es la introducción del nuevo artículo 14-B el cual, independientemente de otorgar la tan requerida definición del concepto de EP a través de una Ley y no de un reglamento, introdujo dos nuevos supuestos de configuración de EP por: (i) la prestación de servicios y; (ii) por los proyectos de construcción. Así, este artículo indica lo siguiente:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente:

1. *Todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades.*

En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen EP las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.

2. *Las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a 183 días calendario dentro de un período cualquiera de 12 meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) en cuyo caso ese será el plazo aplicable.*
3. *La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, por un período o períodos que en total excedan de 183 días calendario dentro de un período cualquiera de 12 meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los CDI en cuyo caso ese será el plazo aplicable. (...)*

Como podemos ver, la nueva regulación introduce una definición de EP que es igual a la establecida por el Modelo OCDE, por tanto, no existe propiamente una importación de una legislación diferente a la nuestra, sino que esta modificación surge con motivo de lograr una adaptación a los lineamientos de la OCDE.

Esto se ve respaldado por el hecho que la misma Exposición de Motivos indica que se está intentando realizar una implementación de la Acción 7 del Plan BEPS. Y con la finalidad de que no existan dudas respecto al tratamiento tributario de los Establecimientos Permanentes temporales se introduce tanto la definición como la nueva regulación.

Específicamente la Exposición de Motivos citada indica que la inclusión de este nuevo supuesto de EP de servicios se debe a las siguientes razones:

- (i) Los CDI's que han sido suscritos por Perú regulan supuestos adicionales de EP que no se encuentran previstos dentro de la legislación interna existiendo posiciones diferentes

respecto a cómo debe ser reconocida la tributación de las rentas que deberían de ser atribuidas a estos EP.

- (ii) Al respecto, existe dos posiciones, la primera la cual sostiene que los EP temporales deberían de tributar de la misma forma que los EP regulados por la legislación interna, pese a que no están reconocidos como tales y otra parte de la doctrina considera que un CDI no podría crear nuevos supuestos de hechos imponibles y; por tanto, crear nuevos contribuyentes en la Ley del IR. En esa línea, estos EP deberían de tributar vía retención en la fuente.
- (iii) Una tercera razón, sería la implementación de la Acción 7 del Plan BEPS toda vez que no se han formulado reservas a las disposiciones de la Convención Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados tributarios para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios que recogen estas recomendaciones a fin de que sean incorporadas a los CDI's en vigor.

Fluye de lo anteriormente mencionado que el Decreto Legislativo N° 1424 es una norma que refleja un cumplimiento convencional con el cual el Estado peruano se encontraba en deuda debido a las discrepancias que existían en relación a las consecuencias de las diferencias que existían entre la legislación interna y los CDI firmados. En ese sentido, en virtud del principio de *pacta sunt servanda*, en base al cual un Estado no puede invocar su legislación interna para dejar de cumplir un tratado, el Perú decide promulgar el Decreto Legislativo N° 1424 para alinearse a la regulación de los tratados ya firmados.

En este punto es importante mencionar que tal como lo indicamos previamente, el EP de servicios fue incluido en el Modelo OCDE en el año 2008 a través de los comentarios y el párrafo 42.24 de

esta versión de los comentarios califica la introducción de los EP de servicios como una disposición alternativa.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en los párrafos 42.12, 42.13 y 42.14 de esta versión de los Comentarios se hace mención de las dificultades de carácter práctico que supondría el reconocimiento de este tipo de EP. Así dentro de estas dificultades se encontraba las siguientes (i) el aumento de la carga administrativa, ya que algunas empresas se enfrentarían al riesgo de tener un EP en circunstancias no previstas cuando no puedan determinar por anticipado cuánto tiempo estará presente el personal en un país, con lo cual se verían obligadas al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de manera retroactiva; y, (ii) se encontrarían dificultades en relación a la determinación de los beneficios imposables, toda vez que no siempre las empresas cuentan con un agente que se dedique al cumplimiento de todas las obligaciones formales de la legislación interna.

Al respecto, si bien esta problemática se presenta en los Comentarios OCDE respecto al EP de servicios consideramos que es una constante en relación al reconocimiento de todos los EP, ya que como hemos podido observar a lo largo del trabajo, el EP es una figura jurídico tributario que cuenta con una regulación que suele ser abstracta en su aplicación, por lo cual, es muy importante que se tenga una Administración Tributaria que dote de contenido lo regulado por la legislación o, caso contrario, una Exposición de Motivos que refleje claramente cuáles son los lineamientos principales de los mismos en relación por ejemplo a: (i) su momento de configuración; (ii) el entendimiento de fijeza y permanencia; y, (iii) desde cuándo se debe realizar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Tomando como premisa lo anteriormente mencionado, consideramos que estos problemas que surgen en la aplicación del EP no son problemas ajenos dentro de la legislación nacional y, como

procederemos a desarrollar más adelante, la introducción de este nuevo supuesto de EP temporal si bien solucionó algunos problemas previamente mencionados trajo otros que consideramos podrían ser solucionados si es que se tiene una interpretación del inciso 14-B tomando como contexto normativo los Comentarios de la OCDE del año 2017.

Esto último consideramos que es posible debido a que la propia Exposición de Motivos indica que el Perú tiene la intención de implementar en sus CDI's las recomendaciones de la Acción 7 del Plan BEPS y por esa razón no se hicieron reservas a las disposiciones del Convenio Multilateral. Bajo estas premisas, toda vez que los Comentarios del 2017 fueron modificados a raíz del Plan BEPS y debido a que Perú busca alinearse a las disposiciones del Plan BEPS consideramos que los lineamientos establecidos en estos Comentarios podrían ayudar a dotar de contenido al nuevo EP temporal de servicios reconocido por nuestra legislación interna.

Nótese que no estamos indicando que los Comentarios OCDE tienen carácter vinculante con la legislación interna por su referencia dentro de la Exposición de Motivos, pero sí consideramos que los mismos podrían ser usados para dotar de contenido al EP de servicios y conseguir un tratamiento uniforme tanto para aquellos países con los cuales Perú tiene suscrito un CDI como aquellos con los cuales no tenemos un CDI vigente.

3.3.2. Introducción del nuevo supuesto de EP de Servicios

Con la introducción dentro de nuestra legislación interna de los nuevos supuestos de EP a través del Decreto Legislativo N° 1424 se introdujo el supuesto específico de EP de servicios. Este nuevo supuesto de EP temporal tiene una estructura que permite identificar determinados elementos configurativos los cuales procederemos a comentar a través de una disgregación del numeral que regula este nuevo supuesto de EP. Así, esta disgregación se realizará en cuatro acápites principales:

(i) el primero identificará qué tipos de servicios son los regulados dentro de EP de servicios; (ii) el segundo, desarrollará a qué se refiere la norma cuando indica que configurará EP la prestación de servicios para “proyectos relacionados”; (iii) el tercer y cuarto acápite desarrollarán la regulación temporal, esto es, a qué se refiere la norma con la prestación de servicios que excedan “183 días calendario durante un periodo de doce meses” y; (iv) el cuarto acápite desarrollará el supuesto en el cual un CDI haya incluido un plazo menor de 183 días para configuración del EP de servicios; y, (v) finalmente, el quinto acápite desarrollará qué actividades pueden ser consideradas como preparatorias o auxiliares para la norma.

3.3.2.1. Se considerará EP la prestación de servicios cuando se realicen en el país:

La legislación interna de IR no tiene una definición de lo que podría considerarse como servicios para fines de este impuesto, y, en todo caso, no resultaría razonable ni legalmente posible recurrir a otra norma tributaria, como podría ser el caso de la Ley de IGV⁶⁵, sin una remisión expresa para poder dotar de contenido a este término. En consecuencia, al no tener una definición de servicios para fines del IR tendríamos que remitirnos a la definición general del mismo.

Al respecto, la Real Academia define al servicio como “toda prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales”. Por tanto, podría decirse que servicio es toda actividad que una persona física o entidad desarrolla durante cierto período de tiempo a cambio de una contraprestación y que no consiste en la enajenación de bienes. (Fraschini, 2007, p. 61)

⁶⁵ Por el contrario, en el caso de la Ley de IGV sí se tiene una definición de servicios en el literal c) del artículo 3 en el cual indica que se considerará como servicios toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución ingreso que considere renta de tercera categoría, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Sin perjuicio de ello, toda vez que en materia tributaria la interpretación analógica no se encuentra permitida sería imposible indicar que para efectos de IR esta definición de servicios bajo la Ley de IGV sería aplicable.

Ahora bien, si realizamos una comparación de nuestra legislación interna con el Modelo OCDE nos daremos cuenta de que el Modelo OCDE tampoco realiza una definición de lo que se debería entender por servicios empresariales. No obstante, este Modelo sí realiza una diferenciación entre *know how* y *contract for the provision of services* donde los servicios son prestados en el marco de un proyecto, con un resultado esperado, por alguien que puede utilizar conocimientos especiales en su desempeño pero que no se compromete a suministrar a la otra parte dichos conocimientos. En el *know how*, por el contrario, el prestador transfiere esta información relativa a experiencias comerciales, industriales o científicas con el propósito de que este último adquiera estos conocimientos y los utilice por sí mismo pero sin garantizar el resultado de dicha utilización. Por el contrario, en el contrato de servicios, el prestador no transfiere sus conocimientos, sino que los utiliza para satisfacer una necesidad del prestador. (Fraschini, 2007, p. 62)

Nótese que en el plano de los CDI's el Artículo 7 de beneficios empresariales es aplicado siempre y cuando ningún otro artículo especial del CDI sea aplicable. En esa línea, los CDI tienen una definición negativa en función de aquellos ingresos que se encuentren regulados en otras disposiciones. Así, podrían quedar fuera de esta definición las regalías por concepto de *know how* (regulado por el artículo 12), los servicios personales independientes (regulados por el artículo 14), los servicios personales dependientes (regulados por el artículo 15), los servicios vinculados. La construcción e instalación de maquinaria (regulado en el artículo 5 apartado 3) y los servicios de carácter auxiliar o preparatorio (regulados en el apartado 4 del artículo 5) (Fraschini, 2007, p. 62).

Sumado a lo anteriormente mencionado, la principal diferencia entre la cláusula alternativa del Modelo OCDE y nuestra legislación interna es que nuestra regulación no indica que dentro de estos servicios se encuentran los de consultoría⁶⁶ y hace una referencia a servicios en general. Al respecto como dice Van Der Bruggen parecería que el término es un *catch all phrase* que comprendería

⁶⁶ Efectivamente, es importante tomar en consideración que todos los CDI's que han sido firmados por Perú (Brasil, Canadá, Chile, Suiza, México, Portugal y Corea) indica que se entenderá que configura también un

todos los servicios relativos al desarrollo de una empresa o un negocio sin importar si estos servicios tienen una naturaleza financiera, comercial informática, de producción o de marketing. (Fraschini, 2007, p. 63)

Asimismo, es importante tomar en consideración que el Modelo OCDE (así como los CDI's firmados por Perú) indican que estos servicios tienen que ser prestados "por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante". Sin embargo, en el caso del Decreto Legislativo N° 1424 no se indica que la prestación deba de ser realizada por personal de la empresa extranjera ni por otro personal específico que se encuentre dentro del territorio.

Por tanto, hasta este punto podríamos indicar que la regulación de EP de servicios por parte de nuestra legislación interna es mucho más amplia y general que la del Modelo OCDE y de una interpretación literal de la misma se podría concluir que cualquier servicio empresarial prestado podría configurar un EP de servicios.

Sin embargo, tal como lo mencionamos previamente, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1424 se indicó que la introducción del artículo 14-B de la Ley del IR se da con la finalidad de cumplir con los lineamientos de la OCDE. Siendo esto así, consideramos que toda vez que existe una causa de introducción de este artículo podríamos indicar que su contexto interpretativo debería de tomar en cuenta los lineamientos que le dan origen es decir los del Plan BEPS. En esa línea, de una interpretación no literal sino histórica y sistemática de la norma se podría concluir que estos servicios no pueden ser todo tipo de servicios en general sino servicios empresariales que incluyan

EP "la prestación de servicios, incluidos los de consultoría" caso que no se presenta en la regulación otorgada por el Decreto Legislativo N° 1424.

los servicios de consultoría y que sean prestados por empleados y personas físicas dentro del territorio nacional, tal como lo sigue regulando los Comentarios OCDE del 2017 que son fruto del Plan BEPS.

Finalmente, es importante tomar en cuenta que los servicios de consultoría tampoco se encuentran definidos ni por el Modelo OCDE. En esa línea, la Real Academia define como consultoría a la actividad llevada a cabo por el consultor esto es de una “persona experta en material sobre la que asesora profesionalmente”. Por tanto, los servicios de consultoría, actividad que se encontraría dentro de los servicios empresariales a los cuales hace alusión el EP de servicios de nuestra legislación interna, comprenderían el suministro de una opinión calificada la cual pasara a estar a disposición del destinatario para el cumplimiento de una necesidad específica vinculada normalmente a la toma de decisiones.

3.3.2.2. El alcance de la referencia a proyectos relacionados en la nueva cláusula de EP de servicios

Tal como lo indicamos en el Capítulo 1 los Comentarios OCDE del 2017 indican que la expresión "para el mismo proyecto" debería de interpretarse desde la perspectiva de la empresa que presta los servicios. Así, una empresa podría tener dos proyectos distintos de prestación de servicios a un único cliente y si bien ambos servicios están relacionados con un mismo proyecto del cliente no debe considerarse que estos servicios se presten para el mismo proyecto. (Yamila, 2019, p. 24) Siendo esto así, si bien desde la perspectiva del sujeto domiciliado que recibe la prestación del servicio en Perú todas las actividades pueden corresponder a un único proyecto ello resulta irrelevante para el cumplimiento de esta condición.

En esa línea, si es que para la empresa prestataria no domiciliada los servicios que son prestados en Perú corresponden a dos proyectos diferentes, los EP's deberían de ser independientes y no entender que todos los servicios configurarían un único EP.

Asimismo, respecto al "proyecto relacionado", los Comentarios del Modelo OCDE señalan que la referencia a los proyectos relacionados pretende cubrir aquellos casos en los cuales los servicios se prestan en el contexto de proyecto distintos realizados por una empresa pero que tengan coherencia comercial.

Por tanto, si es que la empresa prestataria indica que los servicios pertenecen a proyectos diferentes debe de contar con documentación que acredite esta distinción. Esto último debido a que como vimos en el Capítulo 2, el Plan BEPS tiene como objetivo evitar la fragmentación de actividades para realizar la configuración del EP. Así, esta fragmentación de actividades podría presentarse en el caso del EP de servicios cuando una empresa no domiciliada indica que son proyectos diferentes y, por tanto, el cómputo de los días para la configuración debería de darse de manera independiente.

En virtud de lo anteriormente mencionado, con la finalidad de evitar estas prácticas elusivas los Comentarios del Modelo OCDE establecieron determinados lineamientos para determinar si los proyectos están relacionados. Si bien estos Comentarios indican que el cumplimiento de este requisito debe de ser analizado en base a las circunstancias de cada caso en concreto, es posible determinar algunos criterios que pueden ser tomados en cuenta para poder concluir que se trata de proyectos relacionados como son: (i) el reconocimiento de estos proyectos en un único contrato; (ii) si pese a encontrarse delimitados en diferentes contratos fueron celebrados con la misma persona o personas relacionadas; (iii) si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma; (iv) si las mismas personas físicas son las que prestan los servicios contratados por razón de proyectos diferentes. (OCDE 2017, p. 161)

Finalmente, es importante tomar en cuenta que toda vez que el Decreto Legislativo N° 1424 tiene como premisa para la creación de este artículo la adhesión a los lineamientos del Plan BEPS se deberán de tomar en consideración estos criterios establecidos en los Comentarios para poder determinar si los servicios pertenecen al mismo proyecto o proyectos relacionados.

3.3.2.3. El alcance del aspecto temporal del nuevo supuesto de EP de servicios

En el caso de los CDI's suscritos por Perú, la mayoría establece el período de 183 días para su configuración salvo los casos de Suiza y México. En el caso de México si bien regula la figura del EP establece para el caso de asistencia técnica un plazo de 90 días. Por otro lado, en el caso de Suiza se establece un plazo mayor a 9 meses dentro de un período de 12 meses.

Ahora bien, respecto a este punto es importante tomar en cuenta que el apartado 42.36 de los Comentarios del 2010 establece en relación a los días de presencia física que *“dado que la fórmula es idéntica a la utilizada en el subapartado 2 a) del artículo 15 los principios aplicables al cálculo de los días de presencia a los efectos de ese subapartado son aplicables también al cálculo de los días de presencia a los efectos del apartado sugerido”* (OCDE 2010, p. 122)

Fluye de la disposición previamente citada que el mismo plazo establecido para el cómputo del plazo del artículo de trabajo dependiente será aplicable para el caso del EP de servicios. Por tanto, serían aplicables los criterios establecidos en el Paper titulado *“The 183 Day Rule: Some Problems of Application an interpretaron”*, en el cual el Comité que estuvo a cargo de realizar el mencionado documento consideró que solamente el método de días de presencia física era el método más objetivo para realizar el cómputo correspondiente y el uso de otros métodos dificultaría el cómputo correcto por parte de las Administraciones Tributarias.

Sumada a la conclusión del método más ventajoso, el Comité recomienda que los días que deberían de estar incluidos en el cómputo de los 183 días son: (i) “parte del día” es decir se cuenta el día completo independientemente de que éste haya sido realizado por determinadas horas en el día; (ii) el día de llegada; (iii) el día de salida; (iv) sacados y domingos dentro del Estado de la Fuente; (v) feriados nacionales que se pasan en el estado de la fuente; (vi) feriados internacionales que se toman en el Estado de la fuente; (vii) días de descanso que son tomados dentro del Estado de la fuente; (viii) permisos por enfermedad o muerte que son tomados en el Estado de la Fuente.

No obstante lo anteriormente mencionado, los Comentarios OCDE del 2017 indican en el apartado 163 respecto al EP de servicios que el período durante el que las personas prestan los servicios, significa el período durante el que los servicios se prestan de hecho, que corresponde con los días laborables.

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que para el cómputo de los 183 días se ha recogido la cláusula antielusiva de sumatoria de plazos realizados por la empresa no domiciliada y sus vinculadas. Esta sumatoria de plazos se ha establecido con la finalidad de evitar el fraccionamiento de los contratos, tal como lo desarrollamos en el capítulo anterior. Respecto a esta regulación de la literalidad de la norma se desprende que este análisis debe de ser realizado desde la prestadora del servicio. No obstante, lo que no queda claro es que los parámetros de identidad, similitud o conexidad de los servicios que son brindados deben de realizarse en el ámbito de un mismo proyecto o también se sumaran a estos plazos las actividades realizadas en proyectos distintos.

Respecto a este punto, la Convención Multilateral estableció lo siguiente:

“Al nico efecto de determinar si se ha cumplido un plazo (o plazos) establecido en una disposición de un Convenio fiscal comprendido en el que se prevea un plazo (o plazos) tras el que una actividad o proyecto concreto devendr en establecimiento permanente:

- a) (...); y
- b) **cuando una o más empresas estrechamente vinculadas a la empresa mencionada en primer lugar realicen actividades conexas en esa otra Jurisdicción contratante en la misma obra, proyecto de construcción o instalación u otro emplazamiento identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido** (o, cuando dicha disposición de dicho Convenio se aplique a actividades de supervisión o consultoría, en relación con estos emplazamientos) durante distintos periodos de tiempo, cada uno de ellos superior a 30 días, estos plazos se sumarán al plazo acumulado durante el que la empresa mencionada en primer lugar ha realizado actividades en dicha obra, proyecto de construcción o instalación, u otro lugar identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido” (OCDE 2016, p. 23).

En consecuencia, de la redacción de este artículo se desprende que en el caso del criterio de conexidad de las actividades el análisis debe de ser realizado en relación al mismo proyecto y solo en caso sean conexos, es decir sean servicios prestados para el mismo proyecto, se sumarán los plazos mencionados para analizar la configuración del EP y luego la atribución de beneficios correspondientes a estos servicios.

3.3.2.4. El alcance del período de 12 meses en los que tienen que ser prestados los servicios.

Tal como lo desarrollamos previamente, el EP de servicios no requiere que las actividades sean prestadas a través de un lugar fijo de negocios, sino que las mismas tengan una duración de tiempo determinado para su configuración dentro de un período cualquiera de doce meses. Así, esta duración debería de ser medida en relación con la empresa no domiciliada y no en relación a los individuos que realiza las actividades en el Estado de la Fuente ya que no es necesario que los individuos sean los mismos durante todo el período del contrato. (Fraschini, 2007, p. 65)

Asimismo, como el aspecto temporal debería de medirse “durante un período de tiempo o periodos” no se requiere que esta prestación sea permanente e ininterrumpida, sino que en su conjunto tengan una duración de 183 días en un período cualquiera de 12 meses.

Respecto a este punto recordemos que en el primer capítulo indicamos que una de las modificaciones que introdujo los Comentarios del 2017 es que la actividad que es realizada para la configuración del EP no debería de ser ininterrumpida y para precisar este punto se agregó un ejemplo de actividades que eran prestadas por temporadas determinadas por el tipo de actividad y aun así se dijo que estos plazos deberían ser sumados para configurar un EP.

Asimismo, en relación al plazo de 12 meses si bien no se establece un considerando específico en el apartado de servicios, en el caso del EP de construcción se indica que una obra existe desde la fecha en que el contratista inicia su actividad y continúa existiendo hasta que los trabajos terminan o se abandonan definitivamente (OCDE 2017, p. 131). En esa línea, se especifica que no puede considerarse que una obra ha terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. Si por ejemplo un contratista ha comenzado los trabajos de construcción de una carretera el 1 de mayo, los ha interrumpido el 1 de noviembre y los inicia nuevamente el 1 de febrero del año siguiente, terminando la carretera el 1 de junio, la obra debe considerarse como un EP ya que transcurrieron 13 meses entre la fecha de comienzo y la fecha de culminación.

Como podemos ver los Comentarios OCDE intentan evitar una actitud elusiva por parte de los contribuyentes en la cual se fragmenten los contratos por plazos para no cumplir la regla de los 12 meses. Sin embargo, con este ejemplo quedaría determinado que una fragmentación a través de interrupciones en un contrato ya sea de obra o de servicio implicaría la posibilidad de que los plazos sean sumados para la configuración del EP.

En relación al comienzo del cómputo del plazo es necesario precisar que es posible que un contrato otorgue un plazo menor a los 183 días. Al respecto, en conjunción con el requisito geográfico para

la configuración del EP parecería que la fecha del contrato es irrelevante y el plazo de cómputo debería de ser desde que inician las actividades en el Estado de la Fuente.

3.3.2.5. La excepción reconocida en caso se haya pactado un plazo menor en los CDI en cuyo caso será este aplicable.

Este considerando se estableció en función a un caso en el cual exista un criterio más favorable en algún CDI este será aplicable en el caso en concreto y no el plazo de 183 días establecido en la legislación interna.

Ahora bien, al respecto, es importante tomar en cuenta que en ninguno de los CDI's vigentes que el Perú tiene suscrito se establece un plazo menor a los 183 días. Por el contrario, en el único caso en el cual difiere este tiempo de 183 días y se establece un plazo mayor de 9 meses es el de Suiza.

Por tanto, esta aplicación únicamente sería aplicable en caso se suscriba un nuevo CDI con un plazo menor a los 183 días.

3.3.2.6. Los alcances de las actividades auxiliares o preparatorias

Ahora bien, sumado a lo anteriormente mencionado es necesario realizar un análisis de las actividades auxiliares establecidas como una excepción a la configuración del EP. Tal como lo hemos desarrollado anteriormente la Acción 7 del Plan BEPS tenía como uno de los propósitos la modificación de las actividades auxiliares reconocidas en el Modelo OCDE ya que con la propia globalización estas actividades pudieron convertirse en actividades esenciales. Así, para calificar a una actividad como auxiliar no solamente se tendría que verificar su inclusión dentro de la lista mencionada sino que tendría que realizarse un análisis adicional.

Efectivamente, el Decreto Legislativo N° 1424 establece que:

“Sin perjuicio de lo señalado en los numerales 1 y 4 del párrafo anterior, no se considera que existe un establecimiento permanente cuando la actividad realizada es de carácter preparatorio o auxiliar. Se considera que una actividad tiene carácter preparatorio o auxiliar cuando no sea parte esencial y significativa de las actividades de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, salvo que dicha actividad conjuntamente con otras desarrolladas en el país por aquella y/o sus partes vinculadas constituyan funciones complementarias que formen parte de la operación de un negocio cohesionado”

Nótese que la redacción del párrafo previo refleja claramente el intento de compatibilidad entre la regulación establecida en la legislación interna y la Acción 7 del Plan BEPS. Efectivamente, tal como lo mencionamos en los capítulos previos, los Comentarios de la OCDE del 2017 que incluyen los criterios establecidos en el Plan BEPS indicaron que no se consideraría que existía un EP si estas actividades estaban separadas organizacionalmente (*separated organizationally*) es decir si cada lugar fijo de negocios realizaba una actividad calificada como preparatoria o auxiliar de manera separada. Sin embargo, si es que todos estos lugares fijos de negocios realizaban actividades que eran vistas de forma separada como auxiliares, pero si se juntaban presentaban un negocio cohesionado se configuraría un EP.

Asimismo, es necesario resaltar que esta noción de análisis cohesionado indica que para determinar si una actividad califica como preparatoria o auxiliar debe darse un análisis no individual sino “holístico” de todo el negocio de la empresa no domiciliada dentro del territorio nacional.

3.3.3. Principales controversias en relación al nuevo supuesto de EP de Servicios

En los apartados desarrollados previamente hemos podido identificar la evolución del tratamiento del EP en la legislación peruana, partiendo de su regulación anterior al Decreto Legislativo N° 1424 (mencionando las problemáticas que se encontraban en esta regulación anterior) y su regulación

con la introducción del artículo 14-B a través del mencionado Decreto. Sin embargo, si bien la Exposición de Motivos de la mencionada norma indicaba que la introducción de este artículo dentro de la Ley interna, en específico de los EP temporales, se debía a que se quería evitar controversias en relación a su aplicación por la diferente regulación entre los CDI suscritos y la legislación interna consideramos que su regulación si bien solucionó algunos inconvenientes trajo consigo otros que no se encuentran resueltos.

En el contexto previamente mencionado, en este apartado nos centraremos en describir estos nuevos problemas que surgieron con la nueva regulación e intentaremos dar una respuesta a los mismos a la luz de los pronunciamientos OCDE recientes.

3.3.3.1. Problemática relacionada al cómputo de días

Uno de los principales problemas en el ámbito práctico del EP se encuentra en la disyuntiva relacionada a desde cuándo se entiende configurado un EP y, por tanto, desde cuándo se tienen que cumplir con las obligaciones propias de su configuración. Esto último debido a que existen empresas no domiciliadas que ya prestaron servicios por más de 183 días antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424 y es importante determinar si estas empresas ya configurarían un EP desde el día 1 de la entrada en vigencia de la norma o tendrían que esperar 183 días más para su configuración.

Pues bien, respecto a la regla de los 183 días, ya hemos mencionado en el Capítulo 1 que la OCDE realizó un Paper titulado "*The 183 Rule: Some Problems of Application and interpretation*", así, si bien este documento no regula específicamente el caso de los EP, el elemento que podría dar paso para indicar que estos considerandos podrían ser aplicables en el caso del EP lo encontramos en

los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE de año 2010 en el cual dentro del apartado 42.11 se indicó lo siguiente:

“Asimismo, la prestación de servicios normalmente sujeta a pocas excepciones para el caso de ciertos tipos de servicios (por ej. aquellos cubiertos por el artículo 8 y 17), debe tratarse del mismo modo que las restantes actividades o negocios, siéndole por tanto aplicable el mismo umbral para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente que a las restantes actividades o negocios, comprendida la prestación de servicios independientes.” (OCDE 2010, p. 116)

En ese sentido, para el cómputo de los 183 días respecto a la prestación de servicios podrían tomarse los lineamientos establecidos en el documento previamente citado.

Por otro lado, en relación al cómputo de los días el Modelo OCDE en los comentarios indica que la configuración del EP se entiende desde el día de inicio de la actividad, por lo cual, la configuración del mismo tiene lo que puede denominarse un carácter retroactivo. Lo previamente mencionado, se encuentra estipulado en el apartado 6.3. de los Comentarios del Modelo OCDE en el cual se indica lo siguiente:

“Cuando un lugar de negocios haya sido concebido, en un principio, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado como un establecimiento permanente, pero se mantiene de hecho durante un período cuya duración no permita atribuirle un carácter temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente, en un establecimiento permanente”. (OCDE 2010, p. 99)

En esa línea, las Administraciones tributarias suelen requerir el cumplimiento de todas las obligaciones formales del EP retroactivamente.

Ahora bien, una vez delimitado el carácter retroactivo del EP así como los lineamientos para el cómputo de los 183 días, en el caso de los EP de servicios es necesario realizar un análisis de las consecuencias tributarias de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424 para aquellas

empresas no domiciliadas que al 1 de enero del 2019 ya cumplieron más de 183 días en territorio nacional y, por tanto, se encuentran en la disyuntiva de determinar a partir de qué momento se configuran como EP.

Así, respecto a este punto, los posibles escenarios a evaluar serían los siguientes:

- (i) El plazo se computa desde el inicio de las actividades y existirá EP desde la entrada en vigencia del Decreto.
- (ii) El plazo se computa desde la entrada en vigencia del Decreto y existirá un EP desde el día 184.

Pues bien, para realizar la determinación del escenario que es compatible con la legislación interna es necesario remitirnos a las normas constitucionales. Al respecto el artículo 103 de la Constitución Política del Perú indica que “la ley desde su entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y **no tiene fuerza ni efectos retroactivos**; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo”

La inmediatez de las normas en la legislación peruana indica que la ley, desde su entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos. (Berengel, 1994, p.20)

Por otro lado, el artículo 109 de la Constitución también indica que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte. Asimismo, en relación a este considerando el artículo 74 de la Constitución indica que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

Ahora bien, en virtud de las normas previamente citadas se puede indicar que para un análisis de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo y, por tanto, una regulación de las consecuencias tributarias de esta aplicación, se debe tener en cuenta tres conceptos claves:

- (i) En el sistema peruano la aplicación de las normas es de carácter inmediato.
- (ii) No se admite la retroactividad de las normas salvo en materia penal.
- (iii) La obligatoriedad de estas normas es desde el día siguiente a su publicación.
- (iv) La excepción a esta regla se da en normas relativas a tributos de periodicidad anual donde son obligatorias desde el 1 de enero del año siguiente a su publicación

Esta excepción o matiz que se presenta al momento a partir del cual las normas son obligatorias busca, en aras de la seguridad jurídica, que cuando un tributo es de periodicidad anual las normas que los regulen sean conocidas con anterioridad a los hechos que va a gravar el tributo y los cambios normativos no ocurran en el transcurso del periodo anual cuando se está configurando el hecho gravado. (Sevillano, 2019, p. 142)

Asimismo, en relación con este punto es importante tomar en cuenta que, los tributos de periodicidad anual son aquellos cuyo hecho generador se configura, verifica o completa a lo largo de todo un año. Así, en estos casos el hecho imponible necesita del paso del tiempo y no es posible determinar que hay obligación tributaria antes de este plazo. (Sevillano, 2019, p. 142)

Por otro lado, en relación al artículo 74 de la Constitución la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario también indica que la prórroga de la vigencia de las normas relativas a tributos de periodicidad anual debe ser observada en todas las normas que regulan los aspectos esenciales del

tributo, exceptuándose los casos de supresión de tributos anuales y designación de agentes de retención. (Sevillano, 2019, p. 143)

Siendo esto así, en el caso de la publicación de una norma relativa a tributos periodicidad anual y que regule aspectos esenciales del tributo, entrará en vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación. En ese sentido, es necesario determinar si el Decreto Legislativo N° 1424 regula a través de la introducción del artículo 14-B un tributo de periodicidad anual que modifique o regule aspectos esenciales del tributo.

En esa línea, los aspectos esenciales del tributo se pueden dividir en: (i) el aspecto material (el cual alude al objeto del gravamen); (ii) el aspecto subjetivo (el cual se refiere a quién es el que realiza o respecto de quién se produce el hecho gravado); (iii) el aspecto temporal (el cual determina cuándo ocurre el hecho generador); (iv) el aspecto espacial (el cual determina dónde se produce la hipótesis de incidencia) y; (v) el aspecto mensurable (el cual determina la dimensión cuantitativa del hecho gravado). (Sevillano, 2019, p. 191)

Tomando como premisa estos aspectos, consideramos que la configuración del EP viene acompañado de una regla compleja toda vez que la misma recoge la configuración del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia a partir del cual se determinará el aspecto material, espacial, temporal y mensurable conforme a reglas específicas.

Efectivamente, en el caso de sujetos no domiciliados que realizan la prestación de los servicios dentro del territorio nacional la obligación tributaria se genera con la concurrencia de todos los aspectos como son: (i) la prestación del servicio (aspecto material) (ii) a cargo de un sujeto no domiciliado (aspecto subjetivo) (iii) en un determinado periodo (aspecto temporal) (iv) dentro del territorio nacional (aspecto espacial) (v) al cual se le realizará la retención correspondiente con la tasa del

30% (aspecto medible). Por tanto, la regla de EP modifica el aspecto subjetivo de esta obligación tributaria, indicando que, por la prestación del servicio por un período de tiempo determinado, el sujeto no domiciliado será considerado domiciliado para fines del IR. Así, esta capacidad jurídico-tributaria determina nuevas reglas para el cumplimiento de la obligación tributaria permitiendo que el nuevo sujeto de derecho tribute en base a hecho imponible de realización periódica y no inmediata; es por esta razón que el EP tributa en base a su renta neta toda y no a su renta bruta.

Nótese que, el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia describe y nombra además del acreedor tributario a la persona cuya capacidad jurídico-tributaria es contemplada como causa de la obligación y cuya conducta material general la obligación de la cual será sujeto pasivo. Por tanto, el EP será un sujeto pasivo con nuevas reglas tributarias que deberán ser cumplidas.

Fluye de lo anteriormente desarrollado que, toda vez que la inclusión del artículo 14-B a través del Decreto Legislativo N° 1424 regula el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia y permite el gravamen a través del criterio de periodicidad anual, se cumplirían los requisitos para que esta norma genere las consecuencias tributarias a partir del 1 de enero del año 2019 y no se permita un efecto retroactivo de la misma. Por tanto, en base al principio de irretroactividad y aplicación inmediata de las normas, consideramos que el plazo del nuevo EP de servicios se computa desde el 1 de enero del 2019 y existirá un EP desde el día 184.

3.3.3.2. Problemática en relación con la asistencia técnica

Hasta el ejercicio 2002 el artículo 48 de la Ley del IR establecía una presunción en los servicios de asistencia técnica brindados por no domiciliados. Efectivamente este artículo establecía que se presumía sin admitir prueba en contrario que los sujetos no domiciliados en el país que brindaban servicios técnicos y que realizaban actividades parte en el país y parte en el extranjero, generaban

una renta neta de fuente peruana equivalente al 40% de los ingresos brutos que obtenían. Así, tomando en cuenta que la tasa aplicable a los sujetos no domiciliados era de 30% esto devenía en una tasa efectiva del 13%. Posteriormente, en el año 2003 se incorpora el artículo 9 de la Ley del IR en el cual se establece la asistencia técnica como un supuesto de renta de fuente peruana. (Cevasco, 2018, p. 21)

Posteriormente, a través de la Ley N° 28442 publicada el 30 de diciembre del 2004 se establece una tasa preferencial de 15% para los servicios de asistencia técnica brindados por sujetos no domiciliados.

En virtud de las consideraciones anteriormente descritas, algunos autores como Cevasco consideran que la inclusión del nuevo supuesto de EP de servicios implicaría una agravación a la regulación o tratamiento tributario de los servicios de asistencia técnica brindados por sujetos no domiciliados. Esto último se debe a que toda vez que la asistencia técnica no está más incluida dentro del supuesto de rentas presuntas regulado en el artículo 48 de la Ley del IR al generarse un EP temporal a través de la prestación de servicios, ya no tributaría con una tasa preferencial del 15% sino con la tasa empresarial del 29.5%.

Este cambio en la tasa impositiva se debe a que la tasa del 15% es aplicable a los sujetos no domiciliados que prestan servicios de asistencia técnica que son utilizados económicamente dentro del territorio nacional. Sin embargo, toda vez que con la configuración del EP temporal de servicios ya no se estaría frente a un sujeto no domiciliado sino frente a uno domiciliado para fines de la legislación interna ya no le sería aplicable la tasa del 15% regulada en el artículo 56 de la Ley del IR.

Así, la principal crítica realizada es que ahora los sujetos no domiciliados se verán obligados a constituir una persona jurídica en Perú para brindar estos servicios de asistencia técnica, lo cual al implicar mayores costos de transacción por la generación de las propias obligaciones formales originarán el surgimiento de servicios más onerosos para los usuarios de los mismos.

Respecto a los CDI's que el Perú tiene suscritos se podría resumir el tratamiento de la asistencia técnica en base a los siguientes puntos:

- La Ley del IR grava la asistencia técnica cuando esta se utiliza económicamente en el Perú con una retención de 15% o 30%.
- Los CDI's Perú-Chile y Perú Canadá gravan las retribuciones por asistencia técnica como si fueran un beneficio empresarial es decir, sólo se encuentran afectas en el país de residencia del contribuyente, pero incorporando una cláusula de EP de servicios prestados durante 183 días o 6 meses.
- El CDI de Perú con Brasil, Corea, Suiza y Portugal tratan las retribuciones por asistencia técnica como si fueran regalías es decir son gravadas desde el primer día en el país de la fuente con una tasa de retención del 15%.
- Conforme a la Decisión 578 la Asistencia Técnica se grava en el país donde se imputa y registra el gasto, y
- El CDI Perú-Mexico trata los ingresos por asistencia técnica como beneficio empresarial gravados sólo en residencia; pero incluye un supuesto de EP especial, adicionalmente al de servicios generales, en el caso que la prestación de la asistencia técnica en el país de fuente se realice por un periodo que exceda de los 90 días. (Byrne, 2011, p. 147)

Por tanto, ahora con la incorporación del Decreto Legislativo N° 1424 todos los contribuyentes que no tengan un CDI suscrito con Perú podrán configurar un EP de servicios y estar gravados con la tasa del 29.5% por los servicios de asistencia técnica brindados a sujetos domiciliados.

Nótese que el apartado 165 de los Comentarios del Modelo OCDE del 2017 reconocen un ejemplo de configuración de un EP de servicios por la subcontratación de servicios de asistencia técnica prestados en el Estado de la Fuente. Efectivamente, en este ejemplo se plantea el supuesto de una empresa llamada Zco residente en un Estado R que subcontrata a una empresa en el Estado de la Fuente para la prestación de servicios de asistencia técnica telefónica a favor de sus clientes. La empresa subcontratada contaba con un centro de llamadas para prestar estos servicios y de empleados que las realizaban (OCDE 2017, p. 162). Por tanto, los Comentarios indican que, dado que los empleados del Estado de la Fuente no trabajan bajo la supervisión, dirección o control de la empresa no domiciliada, no cabe considerar que la empresa no domiciliada presta servicios en el Estado de la Fuente a través de estos empleados y, por tanto, no se configuraría un EP de servicios.

Si bien el ejemplo de la OCDE es planteado para indicar que cuando los empleados que prestan los servicios en el Estado de la Fuente no se encuentran bajo la supervisión o control de la empresa no domiciliada no podría configurarse un EP de servicios, sí permite interpretar que es posible que dentro del EP de servicios se encuentren los servicios de asistencia técnica.

En consecuencia, cuando el Decreto Legislativo N° 1424 incluye el EP temporal de servicios en la legislación interna basándose en los lineamientos de la OCDE y no define ni delimita el concepto de servicios se podría concluir efectivamente que los servicios de asistencia técnica brindados por los sujetos no domiciliados que son utilizados económicamente dentro del territorio nacional podrían configurar un EP de servicios.

Sin embargo, respecto a ese punto es necesario precisar que esta configuración debe cumplir con los requisitos propios del EP de servicios que indicamos en el Capítulo 1, es decir: (i) ser servicios prestados en el territorio nacional por empleados de la empresa no domiciliada o por personal que se encuentre a su disposición; (ii) que sean prestados en un lugar que se encuentre a disposición de la empresa no domiciliada y; (iii) que cumplan con el plazo de 183 días o más.

Finalmente, es necesario tomar en consideración que el hecho de configurar un EP dentro del Estado de la Fuente podría no resultar más gravoso toda vez que el EP tendrá la posibilidad de deducir determinados gastos en los que incurra para brindar el mencionado servicio (en base al principio de *arm's length*) por lo cual, la diferencia entre el 29.5% de la renta neta y el 15% de la renta bruta no sería una brecha determinante ya que la tasa efectiva que el EP terminaría pagando con los gastos podría ser similar a la del 15% de la renta bruta obtenida.

3.3.3.3. Problemática en relación a la subcontratación de servicios.

Para analizar este problema de la subcontratación es necesario presentar una breve definición respecto a esta actividad. La subcontratación es definida como una relación económica y legal donde una entidad, el contratista principal, solicita a otra entidad independiente, el subcontratista o proveedor, que realice la producción o lleve a cabo el procesamiento de un material, componente, parte, su ensamblaje o prestación de un servicio industrial que forme parte del proceso productivo de la compañía principal.

Así, la compañía principal contratada será responsable frente al empleador por sus obligaciones en virtud del contrato principal, independientemente de si el subcontratista incumple cualquier obligación del contrato, es por eso que estos contratos generalmente se basan en el *back to back* scheme

en el cual el principal transfiere las obligaciones principales que tiene frente a su empleador a su subcontratado.

Tomando como premisa lo anteriormente mencionado, de acuerdo a la Cláusula de EP del Modelo ONU, la configuración del EP se da únicamente por servicios realizados por “empleados u otro personal contratado por la empresa”

La palabra empleado es comúnmente definida como aquella persona que es pagada para trabajar para alguien más, una persona natural que dedica su capacidad al empleador el cual es una fuente de financiamiento para este último y que tienen una relación laboral y, por tanto, contractual.

Partiendo de esta premisa una “empresa” no compatibiliza con esta definición lingüística de empleado. Ahora bien, hasta este punto es claro que una compañía no entraría dentro de la definición de “personal”. Sin embargo, el Modelo ONU presenta otro término y es el de “*other personnel engaged by the enterprise*”. Siendo esto así, si el personal se interpreta como una persona natural que realiza el trabajo para alguien más bajo una relación contractual, una compañía subcontratada tampoco podría entrar dentro de esta definición.

Sin embargo, según Gaii esta norma podría ser interpretada bajo el principio de sustancia sobre la forma o “**substance over form**” y, por tanto, el personal que se encuentra trabajando bajo el control y la dirección de la empresa y el personal subcontratado por esta empresa podría ser interpretado como personal de la empresa contratada (Gaii, 2017, p. 462)

Ahora bien, es importante precisar que el Modelo OCDE define explícitamente lo que debiera de entenderse como “compañía o empresa” en el artículo 3, apartado 1, del Modelo OCDE. En este

contexto, la suposición sería que una disposición del Modelo OCDE que permite un EP a través de una empresa explícitamente utilizaría la palabra “empresa”

El Comentario de las Naciones Unidas sobre el Artículo 5 define al personal como personas que tienen una relación de empleo remunerado con la empresa indicando el requisito de una relación contractual directa entre la empresa y la persona.

Sin embargo, también establece que otras personas que trabajan bajo la instrucción de la empresa se encuentran bajo el alcance del "personal". Efectivamente, el comité de la ONU además considera que una empresa que subcontrata todas las partes del proyecto también puede crear una EP en ese otro país.

Siendo esto así, pese a que la ONU claramente opina que otras personas que no sean empleados subcontratados en su totalidad pueden caer dentro del ámbito de la cláusula de EP de servicio de la ONU, no es concluyente si la subcontratación a otra compañía puede llevar a cabo un EP de servicio.

Por otro lado, en el caso del Modelo OCDE se discute la posibilidad de constituir un EP desde el artículo 5 . En el apartado 8, el Grupo de Trabajo discute el caso en el que una empresa en el país A brinda servicios a una compañía petrolera en el país B. Compañía A subcontratada todas las partes de los servicios de catering a una empresa C un residente del país B. El Grupo de Trabajo recomendó lo siguiente:

“10.1 An enterprise may also carry on its business through subcontractors, acting alone or together with the employees of the enterprise. In that case, a permanent establishment will exist for the enterprise if the other conditions of Article 5 are met. In the context of paragraph 1, that will require these subcontractors perform the work of the enterprise at a fixed place of business that is at disposal of the enterprise.” (OCDE, 2017, p. 306)

Por tanto, el Working Party permite la constitución de un EP a través de la subcontratación, pero aun requiere que estos servicios sean prestados a través de un lugar fijo de negocios (Giai, 2017, p. 462). Sin embargo, Working Party no es concluyente en relación a si la compañía subcontratada podría configurar un EP de la compañía principal si los servicios son subcontratados en su totalidad.

Respecto a la subcontratación de servicios en el Estado de la Fuente existe un caso resuelto por el Tribunal Noruego denominado "*Safe Service*". En este caso el Tribunal Supremo de Noruega vio a un EP de la compañía A en virtud de subcontratar el trabajar a otra empresa. En ese sentido, el Tribunal se refirió al Artículo 21 (2) y (3) del Tratado Nórdico, que establece que se considera que existe un EP si las actividades en el continúan por más de treinta días. En referencia al comentario de la OCDE en el párrafo 19 del Artículo 5, el Tribunal Supremo de Noruega opinó que el momento en el cual la empresa subcontratada pasa en el Estado de la Fuente es el tiempo de la principal. Por tanto, las actividades de la empresa subcontratada deberían de ser consideradas como actividades de la principal. Asimismo, es importante tomar en cuenta que el Tribunal Supremo Noruego no requiere la constitución de un lugar fijo de negocios para la constitución de un EP. (Giai, 2017, p. 463)

Ahora bien, este caso permitirá que realicemos una comparación entre la regulación de la OCDE, de la ONU y del tratamiento peruano (el cual es similar al artículo de EP de servicios recogido en Noruega). En el caso del Modelo OCDE se considera que el tiempo en el cual el subcontratista realiza las actividades es tiempo también de la principal si es que algunas partes del proyecto son subcontratadas. Por tanto, la redacción de la OCDE requiere que la otra parte del proyecto sea realizada por la principal. En consecuencia, el tiempo consumido por el subcontratista no será tiempo de la principal si es que todo el proyecto es realizado por la subcontratista.

Ahora bien, el artículo 21 del Tratado noruego no indica expresamente que estas actividades tienen que ser realizadas por un personal de la empresa solo requiere que la empresa principal realice actividades en el Estado de la Fuente. (Giai, 2017, p. 463)

El Modelo OCDE permite que las actividades sean subcontratadas y se indica que las actividades subcontratadas no necesariamente configuraran un EP a menos que la empresa principal dirija o controle la forma en la cual estas actividades son realizadas. Por el contrario, el Modelo ONU no hace referencia a la subcontratación.

Por otro lado, esta cláusula del Modelo de la ONU se encuentra incluida dentro del Convenio de Doble Imposición suscrito entre China y Singapur. Sin embargo, en este caso especificó las autoridades del Estado Chino elaboraron una guía para la interpretación denominada Guo Shui Fa N° 75 donde se indica que el término empleado u otro personal se refiere a “aquellos empleados de la compañía y que proporciona servicios en el otro estado bajo el control e instrucciones de la empresa principal”. Por tanto, en el caso de China se tienen dos requisitos: (i) personas naturales con una relación contractual directa con la empresa (ii) que los servicios brindados por estas personas sea bajo el control y dirección de la empresa principal. (Giai, 2017, p. 462)

Fluye de lo anteriormente mencionado que las autoridades chinas no interpretan el Modelo de ONU permitiendo la configuración de un EP a través de la subcontratación

En el caso de la jurisprudencia alemana si bien es variada, en el 2011 la Corte Fiscal Alemana otorgó la categoría de EP a un lugar fijo de negocios a través del cual se subcontrató a una empresa en ese estado para proporcionar los servicios. La corte indicó que en sustancia la empresa inglesa estaba en la posición de operar el negocio a través de esta empresa subcontratada, por tanto este personal era meramente un instrumento a través del cual se estaban realizando las actividades. Por

tanto las oficinas subcontratadas deberían de ser consideradas como oficinas de la empresa inglesa y configurar un EP.

Tomando como premisas principales todo lo anteriormente mencionado, en el caso específico de Perú el artículo de EP de servicios no indica ni diferencia si los servicios tienen que ser brindados por personal de la compañía y tampoco indica si estos servicios deberían de ser brindados por personas naturales o por empresas.

Ahora bien, la Cláusula de EP de Servicios fue adoptada antes en los CDI's suscritos por Perú con ligeras variantes. Sin embargo, generalmente esta cláusula era la siguiente:

“La expresión EP también incluye la prestación de servicios por parte de las empresas, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para este 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 de 12 meses”

La primera duda que traía consigo la regulación de esta cláusula de EP era si esta configuración para el desarrollo de servicios empresariales se realizaba cuando la prestación de los servicios se llevaba a cabo por intermedio de personas naturales, empleados, personas independientes o también cuando se realizaba la subcontratación de una empresa jurídica para realizar estos servicios en territorio nacional. (Villanueva, 2006 p. 132)

En el caso de la subcontratación el Modelo OCDE y ONU indican que la subcontratación de empresas para realizar obras de construcción se debe de computar dentro del plazo de duración de estas obras. Asimismo, estos apartados indican que el propio subcontratista podría tener un EP si sus actividades exceden de 12 o 6 meses respectivamente.

Siendo esto así, la ejecución de obras de construcción a través de personal encomendado para este fin configura un EP, aun cuando no tuvieran poderes de contratación otorgados por el contratista extranjero⁶⁷. (Garcia, 1996, p. 178)

Asimismo, la principal razón por la cual las actividades del subcontratista computan dentro de los 183 días radica en el que elemento decisivo para atribuir la actividad a determinado sujeto pasivo consiste en la asunción del riesgo que comporta la ordenación por cuenta propia de la actividad desarrollada. Aunque la actividad se desempeñe materialmente por un tercero, no le será imputable la misma en la medida que la desempeñe en nombre de otra persona, que es la que verdaderamente asume la actividad y los riesgos derivados de la misma. En consecuencia, aquella persona que asuma el riesgo de la actividad es la titular de la realización efectiva del ejercicio empresarial.

Sin embargo, el Modelo ONU no hace una referencia a la subcontratación de los servicios en relación al EP de servicios, por tanto, una de las conclusiones podría indicar que dentro de esta cláusula encajarían aquellos servicios empresariales ejecutados a través de personas naturales. Así, en opinión de Walker si bien esta citada interpretación o conclusión es en principio la correcta, el autor abre el diálogo en relación a si esta interpretación es conforme con la *ratio legis* de la norma. En esa línea, indica que conforme a la *ratio legis* no es posible una interpretación extensiva porque los antecedentes históricos del Modelo ONU y el contexto de la negociación no permite extraer como conclusión que esta era la finalidad del Convenio. Esto último toda vez que según la Convención de Viena la interpretación debería de realizarse conforme a la buena fe y el sentido corriente de los términos teniendo en cuenta el objeto y fin del tratado. Cuando la interpretación es ambigua u oscura se puede utilizar como medios complementarios los trabajos preparatorios del tratado y la circunstancia de su celebración.

⁶⁷ Asimismo, este autor señala lo siguiente: “la no exigencia de la actividad de modo directo por parte del sujeto pasivo en la realización efectiva permite que la actividad pueda desarrollarse por empleados de la entidad con independencia de que posean capacidad para contratar o no”

Sin embargo, basándonos en la *ratio legis* del Decreto Legislativo N° 1424 encontraremos el intento de alineación de la legislación peruana con el Modelo OCDE. En esa línea, en los Comentarios OCDE del año 2017 se agrega el apartado 40 en el cual se regula la configuración de un EP a través de subcontratistas. Así, los Comentarios indican que en este caso no se configurará un EP más que cuando se cumplan las restantes condiciones del artículo 5. Asimismo, se indica expresamente que para que se configure este EP por un subcontratista debería de existir un lugar fijo de negocios el cual se encuentre a disposición de la empresa principal.

Esta disposición del lugar fijo de negocios debe ser demostrada a través de diferentes factores como la capacidad efectiva de uso del emplazamiento, la posesión sobre el inmueble, el control del acceso y su utilización. Nótese que este apartado especifica que en caso las labores no sean realizadas por empleados que tengan una relación laboral con la empresa no domiciliada sí debe de existir un lugar fijo de negocios donde se desarrolle la actividad que debe de encontrarse a disposición de la no domiciliada.

En virtud del contexto normativo previamente mencionado, en el caso del EP de servicios en Perú consideramos que sí podría configurarse en caso exista una subcontratación de una empresa local siempre y cuando exista un lugar fijo de negocios que se encuentre a disposición de la empresa no domiciliada y en el cual los empleados reciban órdenes directas por parte de la misma y desarrollen los servicios empresariales por más de 183 días dentro del territorio nacional.

3.3.3.4. Problemática en relación con a la imputación de dividendos al cierre del ejercicio

El literal e) del artículo 56 de la Ley del IR establece una suerte de dividendos presuntos a favor de la empresa no domiciliada del EP. Dicho artículo establece que se “entenderán distribuidas las utilidades a la fecha de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta considerándose como monto de la distribución la renta neta disponible a favor del titular del exterior”⁶⁸.

La cuestión donde la norma no ha sido clara en especificar la base de cálculo de dichos dividendos presuntos. De un lado, la Administración Tributaria ha defendido⁶⁹ que sería la base tributaria, toda vez que, a la utilidad contable obtenida se le realizarán las adiciones y deducciones reguladas en la Ley de Impuesto a la Renta y al monto obtenido se le sumarán los dividendos o intereses exonerados obtenidos y a dicho monto se le aplicará la correspondiente tasa de retención.

De acuerdo con esta interpretación, es posible que se presenten el caso de un EP que al final del ejercicio cuente con una pérdida financiera y aún así pague la tasa de dividendos presuntos por dividendos tal como podemos ver de un caso en el cual la SUNAT observa los dividendos presuntos de una sucursal que tuvo pérdida financiera y aún así se le exigió la cancelación de los dividendos presuntos.

PÉRDIDA FINANCIERA	-38,555,968
ADICIONES	615,416,715
DEDUCCIONES	492,084,891
RENTA NETA DEL EJERCICIO	84,775,856
Ingresos exonerados	0
Dividendos	0
IR del ejercicio	25,008,878
TOTAL	59,766,978
Tasa de retención	4.10%
Dividendos omitidos	2,450,446.12

⁶⁸ Nótese que en el caso de las subsidiarias existe una decisión de reparto de dividendos por el órgano administrador siempre y cuando exista una utilidad disponible y no se acuerde una reinversión de dicho capital en la subsidiaria.

⁶⁹ Este es el caso de la RTF N° 02874-3-2017 y el Informe N° 066-2014/SUNAT

En este caso, la RTF N° 04550-9-2018 confirma el reparo realizado por la Administración Tributaria la cual aplicando literalmente la norma indica que el hecho de que exista una pérdida financiera es irrelevante en materia de cálculo del tributo omitido y la imputación de dividendos toda vez que la base de cálculo no es la utilidad contable sino la renta neta siendo ésta el punto de partida que tiene que ser tomado en consideración.

Asimismo, es importante mencionar que en el caso previamente mencionado ya se le había imputado una tasa de 4.1% por disposición indirecta de rentas no susceptibles de posterior control tributario. Por lo cual, en aplicación del literal e) del artículo 56 se le estaría gravando nuevamente solo que con una base diferentes esto es en base a la renta neta.

Al respecto, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente:

“Que atendiendo a la regulación especial del Impuesto a la Renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exteriores el supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a favor de estas últimas, recogida en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, se determina que la base de cálculo del impuesto está constituida por la renta neta del ejercicio de la sucursal, entendiéndose ésta como resultado tributario, a la que se le agregan otros conceptos señalados en la citada norma y se descuenta el pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, en consecuencia se descarta que deba considerarse para la base de cálculo del impuesto a la renta el resultado financiero o las utilidades que efectivamente sean susceptibles distribución a la matriz”

Nótese que en este caso el literal e) del artículo 56 indica que a esta renta neta disponible se le agregan dividendos, intereses exonerados o cualquier otra forma de distribución de utilidades para calcular los beneficios que son considerados como “dividendos” a favor de la casa central.

En virtud de las consideraciones previamente mencionadas podemos indicar que para la Administración Tributaria la renta neta obtenida por el EP será un concepto a tomar en cuenta independientemente de la utilidad contable que genere.

Ahora bien, respecto a este punto es importante tomar en consideración que tal como lo hemos desarrollado en el primer Capítulo, en el año 2008 se publicó el Reporte “*Attribution of Profits to the Permanent Establishment*” donde se indica que se considerará al EP como una parte independiente y todas las operaciones que sean desarrolladas por el mismo tendrán como base el principio de *arm’s lenght*. Siendo esto así, en el apartado 18 del mencionado Reporte se reconoce que los EP deberían de tener la atribución de un “capital libre” en función de los riesgos, obligaciones y activos asumidos⁷⁰.

Esta atribución de capital libre tiene como principal objetivo que el EP tenga solvencia para el desarrollo de sus actividades y también tenga un capital con el cual respaldar los riesgos derivados de las mismas. Asimismo, este capital libre permite que el EP no tenga la necesidad de solicitar préstamos a terceros o a su propia casa matriz.

Efectivamente, tal como lo desarrollamos previamente, en base al principio de *arm’s lenght* cada EP tendrá que formar un balance hipotético en el cual se encuentre reconocido el capital libre en base a los activos riesgos que son asumidos por el mismo. Asimismo, se reconocerán las transacciones entre el mismo y la casa central en base a la norma de precios de transferencia siendo estas transacciones consideradas como “*dealings*” en base al Reporte de Atribución de los Beneficios de la OCDE.

⁷⁰ Consideramos que una de las principales razones por las cuales se permite la atribución de un capital libre es evitar que el EP se endeude y deduzca los intereses provenientes de estos préstamos como un gasto en la atribución de beneficios. Esto último se encuentra reflejado en el propio Reporte de la OCDE en el cual se indica que “The functional and factual analysis will attribute “free” capital (*i.e.* funding that does not give rise to a tax deductible return in the nature of interest) to the PE for tax purposes)” Tal como se puede ver, en el Reporte se especifica que la atribución de este capital libre no permitirá la deducción de un gasto equivalente.

Por tanto, toda vez que conforme al Decreto Legislativo N° 1424 se está buscando que la regulación de EP de nuestra legislación interna se encuentre alineada a los criterios establecidos por la OCDE consideramos que sería posible que todo pago efectuado del EP a favor de la casa matriz que pueda ser calificado como un “*dealing*” y se cuente con documentación que respalde que los mismos no retribuyen la prestación de ningún servicio sino son “dividendos” que están siendo otorgados a su matriz deberían de ser estos los que conformen la base de cálculo de la imputación de dividendos mas no la renta neta.

Este último criterio consideramos que también estaría alineado con una interpretación literal de la norma toda vez que la Ley del IR señala expresamente que para que surja la obligación de pagar el IR, la renta debe estar "disponible" a favor del titular del exterior, lo que guarda sentido con la naturaleza del dividendo, que solo se genera en razón de utilidades realmente obtenidas, concordante con lo dispuesto por la Ley General de Sociedades. Así, no será suficiente que se haya determinado renta neta del ejercicio, debiendo verificarse además si ésta estuvo a disposición de los accionistas. Evidentemente, no existirán “rentas disponibles” si existen pérdidas financieras por parte del EP.

En consecuencia, consideramos que debería evaluarse la aplicación del artículo 56 de la Ley del IR en base a los criterios de atribución de beneficios de la OCDE para que en el caso de los EP se tenga un tratamiento más compatible con el mismo y no se genere un tratamiento más oneroso que aquellas empresas domiciliadas en el país las cuales pagan dividendos siempre y cuando se acuerde su distribución y cuenten con utilidades posibles de ser repartidas, esto es resultados acumulados disponibles.

CONCLUSIONES

- El EP de servicios surge como consecuencia del intento de adaptación de esta figura jurídico-tributaria a los cambios propios de la globalización económica.
- El EP de servicios tuvo como principal promotor a la ONU, la cual introdujo la figura del EP de servicios con la finalidad de que los países importadores de capital tuvieron mayores posibilidades de gravar las operaciones provenientes de países exportadores de capital. Posteriormente, en el año 2008 la OCDE incluyó en sus comentarios una disposición alternativa referida a los EP de servicios.
- Tanto en el Modelo ONU como en el Modelo OCDE se puede concluir que el EP de servicios para lograr su configuración requiere el desarrollo de actividades empresariales en el Estado de la Fuente a través de las personas naturales que fueron destacadas para realizar esta actividad, por lo cual, se excluiría toda regulación del EP digital dentro del ámbito de aplicación del EP de servicios.
- Tras varios estudios en relación con la elusión fiscal realizada por las empresas multinacionales, se creó el Plan BEPS como un instrumento de fiscalidad internacional que busca eliminar la doble imposición y la doble no imposición de las empresas multinacionales. Este Plan tuvo como consecuencia la creación de la Acción 7 la cual busca impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP a través de: (i) la manipulación de los contratos de comisión y estrategias similares; (ii) mediante exenciones de actividad específica y; (iii) mediante el fraccionamiento de contratos

- Como medida adoptada por el Plan BEPS surgió la modificación de los Comentarios OCDE que devino en la creación de los Comentarios del año 2017 en los cuales no hubo cambios sustanciales en relación al EP de servicios. Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en estos Comentarios sí se realizaron modificaciones aclaratorias en relación a su interpretación: (i) se estableció que en el caso del EP de servicios los beneficios atribuibles serán aquellos que procedan de la prestación de los mismos y no de otra actividad adicional que podría realizar la empresa extranjera en el Estado de la Fuente; (ii) se indicó expresamente que este EP de servicios es alternativo y se aplica de manera independiente a los apartados generales. Por tanto, se establece de una manera más clara que puede existir un EP de servicios que no cumpla con las características generales y aún así considerarse un EP para fines del modelo OCDE y; (iii) se aclaró que podría configurarse un EP cuando estos servicios sean prestados con una empresa que es un tercero independiente y no únicamente cuando dos empresas se encuentran vinculadas.
- En el caso de Perú, la regulación del EP se introdujo a través del Decreto Supremo N° 122-94-EF y los supuestos de configuración de esta figura jurídico-tributaria eran compatibles con el Modelo de Convenio de 1963 de la OCDE con algunas variantes. Asimismo, la regulación del EP y los parámetros para su configuración se encontraban dentro del Reglamento de la Ley del IR y en la antigua regulación únicamente se reconocía dos tipos de EP: el (i) el EP clásico y; (ii) el EP agente.
- Una de las principales críticas realizadas a la regulación anterior fue la diferencia entre los supuestos de EP de los CDI's firmados por Perú en base al Modelo OCDE y la legislación interna, la cual no reconocía a los EP temporales. En consecuencia, el 13 de setiembre del 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1424 el cual introdujo el artículo 14-B el cual, independientemente de otorgar la tan requerida regulación del EP a través de una Ley y no de un Reglamento, introdujo dos nuevos supuestos de configuración de EP: (i) la prestación de servicios y; (ii) los proyectos de construcción.

- Tras el análisis de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1424 realizado hemos concluido que la introducción del artículo 14-B con el reconocimiento de los EP temporales, refleja un cumplimiento convencional con el cual el Estado peruano se encontraba en deuda debido a las discrepancias que existían con los países con los cuales teníamos suscrito un CDI.
- Toda vez que la Exposición de Motivos claramente indica que la razón de la introducción del artículo 14-B es evitar estas discrepancias mencionadas y lograr alinearse con los lineamientos de la OCDE es necesario tomar en cuenta este contexto interpretativo al momento de interpretar este artículo.
- En esa línea, de una interpretación no literal sino histórica y sistemática de la norma se podría concluir que estos servicios no pueden ser todo tipo de servicios en general sino servicios empresariales que incluyan los servicios de consultoría y que sean prestados por empleados y personas físicas dentro del territorio nacional, tal como lo sigue regulando los Comentarios OCDE del 2017 que son fruto del Plan BEPS.
- Pese a que el Decreto Legislativo N° 1424 logra solucionar el problema de la falta de regulación del EP a través de una norma con rango de ley así como el problema de la incompatibilidad de la ley interna con los CDI's firmados por Perú, crea cuatro problemas que deberán de ser resueltos estableciendo lineamientos adicionales de la regulación del EP.
- El primer problema que originó el Decreto Legislativo N° 1424 fue el no determinar el momento a partir del cual las empresas no domiciliadas que ya venían prestando servicios en el país por más de 183 días, antes de la publicación del mencionado Decreto, configurarían un EP. Al respecto, consideramos que toda vez que la inclusión del artículo 14-B a través del mencionado Decreto

regula el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia y permite el gravamen a través del criterio de periodicidad anual, se cumplirían los requisitos para que esta norma genere las consecuencias tributarias a partir del 1 de enero del año 2019 y no se permita un efecto retroactivo de la misma. Por tanto, en base al principio de irretroactividad y aplicación inmediata de las normas, consideramos que el plazo del nuevo EP de servicios, para las empresas que ya venían prestando servicios en el país, se computa desde el 1 de enero del 2019 y existirá un EP desde el día 184.

- El segundo problema, es el relacionado a la ausencia de pronunciamiento en relación a si el EP de servicios también comprendería los servicios de asistencia técnica. Al respecto, consideramos que los servicios que son regulados bajo el considerando del EP temporal de servicios no contienen los servicios de asistencia técnica como supuesto de hecho de su configuración. Efectivamente, los servicios de asistencia técnica implican la transmisión de conocimientos especializados, por el contrario, los servicios que están siendo regulados en el EP de servicios son servicios empresariales que no transmiten conocimientos especializados para el uso del adquirente de dicho servicio. Asimismo, el único supuesto donde podría configurarse un EP por asistencia técnica es con México toda vez que el propio CDI que tenemos firmado con este país regula la figura de la asistencia técnica como un supuesto que podría configurar un EP en el Estado de la Fuente.
- El tercer problema que surgió es el de si la subcontratación de servicios se encuentra dentro del EP de servicios de nuestra normativa interna. Al respecto, consideramos que en el caso del EP de servicios de la legislación interna sí podría configurarse un EP en caso exista una subcontratación de una empresa local. Esto último, siempre y cuando exista un lugar fijo de negocios que se encuentre a disposición de la empresa no domiciliada y en el cual los empleados reciban órdenes directas por parte de la misma y desarrollen los servicios empresariales por más de 183 días.

- Finalmente, el último problema que aún se encuentra por resolver es el referente a la imputación de dividendos al cierre del ejercicio en el caso de los EP. Efectivamente, tal como lo hemos desarrollado previamente, por una interpretación literal de la norma, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal indican que se imputan dividendos al EP o a la sucursal independientemente de si estos cuentan con utilidades o no y se toma como base de cálculo la renta neta disponible a favor del titular no domiciliado. En esa línea, se han dado casos en los cuales pese a que la sucursal (que también podría ser el caso de un EP) contaba con pérdidas financieras se imputaron dividendos al cierre del ejercicio tomando como base la renta neta, lo cual resultaba en un tratamiento perjudicial para estas entidades. Al respecto, consideramos que en aplicación del principio de *arm's length* por parte de nuestra legislación interna y toda vez que se deberían de reconocer transacciones, denominadas también como “*dealings*” para la OCDE, entre la casa matriz y el EP es posible reconocer aquellas operaciones que comprenden repartos de dividendos a la matriz, las cuales se encontrarían sujetas a retención en el momento del reparto, no siendo necesaria una ficción jurídica de imputación en base a la renta neta del EP.

BIBLIOGRAFÍA

Angeles, J. A. R. (2015). 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. *Derecho & Sociedad*, (45), 375-396.

Amatucci, A. (2012). *International tax law*. Kluwer Law International BV.

Armas López, E. N., Martínez Inche, I. E., & Peña Castillo, J. (2018). 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.

Berenguel, L. H. (1994). Temporalidad del sistema tributario vigente. *IUS ET VERITAS*, (8), 13-20.

Byrne, Peter. (2008). El tratamiento a las ganancias de capital en los convenios de doble imposición. En: *Estudios de derecho internacional tributario*. Instituto colombiano de derecho tributario y Legis.

BYRNE, Mónica (2011) Asistencia Técnica en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México, *XI Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú*. Lima, 137-154

Cabrera Omar, (2016) El Establecimiento Permanente: Agencia. Colombia: Universidad Externado de Colombia.

CARVALHO, Paulo de Barros (2012) "El principio de territorialidad" *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales - Fiscales*, México, 52 - 60

Cayamana, R. A. V., & Del Pino, F. E. Z. (2014). Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, (72), 163-202.

Cevasco, R. (2018). Nuevo Régimen para el establecimiento permanente temporal o esporádico: Aplicable para 2019 según modificaciones a la LIR por Dec. Leg. N° 1424. *Análisis Tributario*, (370), 3.

COCKFIELD, Arthur (2003) "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test", *Canadian Business Law Journal*, 400-422

Del Rey Villanueva, A. V. (2015). Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española. *Revista Auctoritas Prudentium*, (12), 5-17.

Dietsch, P., & Rixen, T. (2014). Tax competition and global background justice. *Journal of political philosophy*, 22(2), 150-177.

Dietsch, P. (2015). *Catching capital: the ethics of tax competition*. Oxford University Press.

Douma, S., & Engelen, F. A. (Eds.). (2008). *The legal status of the OECD commentaries* (Vol. 1). IBFD.

Durán, L. (2007). La noción del deber constitucional de contribuir. *Un Estudio Introductorio*.

Duran, L. (2008). Diferencias en el Tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la Tributación en el Perú por Beneficios Empresariales de sujetos no domiciliados. *Revista de la IFA-Grupo Peruano, Lima*, 409 - 468.

Espadafor, C. M. L. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. McGraw-Hill, Interamericana de España.

Fernández, L. (2006). AM: "Cláusula de agencia en el Modelo de Convenio de la OCDE". *Instituto de Estudios Fiscales*.

Fraschini, J. I. (2007) La prestación de servicios y el establecimiento permanente. *Revista de Derecho-Universidad de Montevideo*, 51-67

Garbarino, C. (2019). *Taxation of Bilateral Investments: Tax Treaties After BEPS*. Edward Elgar Publishing.

GARCÍA, M. (2010). "Tributación de los Establecimientos Permanentes en el Perú. *AMCHAM. Portal de la Cámara de Comercio Americana del Perú*.

Hillgenberg, H. (1999). A fresh look at soft law. *European Journal of International Law*, 10(3), 499-515.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2014). The Permanent Establishment: Still a (Permanent) Requirement?. *EC tax review*, 23(1), 4-15.

Jogarajan, S. (2012). The Conclusion and Termination of the 'First' Double Taxation Treaty. *British Tax Review*, 3.

Kobetsky, M. (2011). *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. Cambridge University Press.

Lazo, G. (2006). "El criterio de vinculación efectiva en el marco del Modelo Peruano" En: IX Jornadas Nacionales de tributación.

Lovisolo, A. (2003). El establecimiento permanente. EN: UCKMAR, Víctor: "Curso de Derecho Tributario Internacional, Bogotá, Colombia. Editorial Temis, 1.

Ma, G. M. (2017). Subcontracting Services to a Company and a Permanent Establishment According to Article 5 Paragraph 3 Letter b) UN-Model-Convention. *Intertax*, 45(6/7).

Montestruque Rosas, Karina (2010) "El establecimiento permanente en las empresas peruanas del exterior" *X Jornadas Nacionales Tributarias IFA -Perú*, Lima, 355-374.

OCDE (1961) *Convención de la OCDE*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/acerca/documentos/convenciondelaocde.htm>

OCDE (2015) *BEPS 2015 Final Reports*. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE (2015) *Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*. Recuperado en: <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008* Recuperado de: https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=model+tax+convention+2008&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igold_facet&operator51=AND&option51=pub_igold_facet&value51=%27igo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick

OECD (2010), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010* Recuperado de: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719>

OECD (2015), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus del establecimiento permanente*, Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#page1

OECD (2016), *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. Recuperado en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

OECD (2017), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017*. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

OECD (2019), *The 183 Days Rule: Some Problems of application and interpretation*, Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_ee524f5e-en#page1

ONU (2011), *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Recuperado de: https://www.un.org/esa/ffd/wwp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

Padial, I. C. (2016). *La Economía digital en BEPS: una síntesis*. Impreso por: Recco-sll.

Pedrosa López, J. C. (2015). *El plan de acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro*.

Pijl, H. (2005). *Relationship between Article 5, Paragraphs 1 and 3 of the OECD Model Convention*, The. *Intertax*, 33, 189.

Prats, G. (1996). *El establecimiento permanente*. Tecnos, Madrid.

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

Rosembuj, T. (1998). *Personal and Economic Allegiance under the Personal Income Tax and the Corporate Tax in Spain*. *Intertax*, 26, 4.

SASSEVILLE, Jacques, (2004) Agency Relationship: When is there a Permanent Establishment. *Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation*.

Schaffner, J. (2013). Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, The. *Intertax*, 41, 638.

Seligman, E. R. A. (1928). Double taxation and international fiscal cooperation: Being a series of lectures delivered at the Academie de Droit International de La Haye. Macmillan

Sereni, A. P. (1958). *Diritto internazionale* (Vol. 2). Giuffrè.

Serrano, F. (2005). Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes. *Fernando Serrano (compilador), Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Sevillano, C. S. (2019). Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario. Lima: Pontificia Universidad Católica del Per , Fondo Editorial

Skaar, A. A. (1991). *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Kluwer Law International BV.

SCHNEEBERGER, C. (2009). El Establecimiento Permanente en El Irae. *Revista de Derecho* (15105172), 8(15), 55–77.

SUNAT (2013) Informe N° 054-2013. Recuperado en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i054-2013.pdf>

SUNAT (2006) Informe N° 039-2006/SUNAT. Recuperado en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0392006.htm>

Thomas, C. (1996). Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method. *Berkeley J. Int'l L.*, 14, 99.

Tréneman, Y. N. R. (2018). Nueva cara del establecimiento permanente en el sistema tributario peruano. *Análisis Tributario*, (370), 4.

Tribunal Constitucional (2012) Expediente N° 004-2004-AI/TC Sentencia: 21 de septiembre de 2004. Consulta: 23 de agosto del 2020.

Uckmar, V. (2006). double taxation Conventions. *International tax law*, 150-181.

Vallejo Chamorro, J. M., & Gutiérrez Lousa, M. (2003). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. *En: XV Seminario Regional de Política Fiscal: compendio de documentos-Santiago: CEPAL, 2003-p. irreg.*

Van Apeldoorn, L. (2018). BEPS, tax sovereignty and global justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21(4), 478-499.

Vásquez Morales, R. D. (2016). Análisis tributario de la comparación de los mecanismos de doble imposición de Chile y Alemania en relación con el Perú, Chiclayo 2015.

VILLANUEVA, Walker (2006) Los Convenios de Doble Imposición y el establecimiento permanente como actividad esporádica *Vectigaglia*. Lima. 127-136

Vogel, K. (1997). Double Taxation Conventions. Ed.

YAÑEZ, Luciana (2012) Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla y si lo son, para quién? *Cuadernos Tributarios*. Lima, 13-124.

YAVI-YONAH, Reuven. (2009) "*The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, Oxford: Oxford University Press.

Zegarra, J.C. (2006) La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los Convenios para Evitar la Doble Imposición. *IX Jornadas Internacionales de Derecho Tributario*, Lima, 343-367

Zuzunaga, Fernando (2008) Ponencia General, *IX Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú*. Lima, 293-385

