

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL SUPUESTO DEL AGENTE DEPENDIENTE DE ACUERDO AL ARTÍCULO 5.5 DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA OCDE (2010)

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal

Karla Magaly Meneses Castañeda

20142490

Asesor Fernando Núñez Ciallella

Julio, 2017



**PROBLEMÁTICA DEL CONCEPTO DE
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL
SUPUESTO DEL AGENTE DEPENDIENTE DE
ACUERDO AL ARTÍCULO 5.5 DEL MODELO
DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA
RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA
OCDE (2010)**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	8
1.1 Evolución del concepto de Establecimiento Permanente.....	8
1.2 Definición de Establecimiento Permanente.....	12
1.3 Análisis del Lugar de Negocios.....	19
1.4 Actividades del Lugar Fijo de Negocios.....	21
CAPÍTULO II: ESTABLECIMIENTO PERMANENTE BAJO LA MODALIDAD DE AGENTE.....	20
2.1 Cláusula del Agente.....	25
2.1.1 Autoridad para concluir contratos.....	30
2.1.2 Elementos de la cláusula de agencia.....	32
2.2 Representación.....	33
2.2.1 Representación Directa.....	34
2.2.2 Representación Indirecta.....	34
2.2.3 Representación Activa.....	35
2.2.4 Representación Pasiva.....	35
2.3 Concepto de Agente Dependiente.....	37
2.4 Problemática en la delimitación del concepto de Agente Dependiente....	40
2.5 Planteamiento y Enfoque de la Acción 7 del Plan BEPS.....	41
CAPÍTULO III: ELUSIÓN FRAUDULENTE DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A TRAVÉS DE LOS ACUERDOS DE COMISIONISTAS.....	48
3.1 Elusión Tributaria.....	48
3.1.1 Simulación de Negocios Jurídicos.....	50

3.2 Diferencia entre Elusión y Fraude a la Ley.....	51
3.3 Fraude a la Ley.....	53
3.4 Acuerdo de Comisionista.....	55
3.5 Venta de Seguros.....	57
3.6 Jurisprudencia Internacional.....	58
3.6.1 Caso ZIMMER.....	58
3.6.2 Caso DELL Noruega.....	59
3.6.3 Caso ROCHE.....	60
3.6.4 Caso BORAX.....	62
3.6.5 Caso DELL España.....	66
3.7 Necesaria modificación del concepto de establecimiento permanente.....	68
3.7.1 Independencia Legal y Económica.....	73
3.7.2 Actuación dentro del curso ordinario de los servicios.....	74
3.7.3 Autoridad para concluir contratos.....	74
CONCLUSIONES.....	76
RECOMENDACIONES.....	79

INTRODUCCIÓN

El concepto de Establecimiento Permanente (en adelante, EP) resulta ser sumamente importante, tanto en el Derecho Tributario Internacional, como para cada una de las jurisdicciones y estados que a la fecha han suscrito Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDIs) en base al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos del 2010 (en adelante, MOCDE), debido a que a partir del mismo, se puede determinar si los beneficios empresariales resultan gravables en el estado de la fuente o en caso de no cumplir con los requerimientos para calificar como EP, en el estado de residencia.

De este modo, el concepto de EP conforme a lo establecido en el artículo 5° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos del 2010 (en adelante, MOCDE) referido a los beneficios empresariales:

Se utiliza para determinar el derecho de un estado a gravar las utilidades de una empresa del otro estado.

De este modo, conforme al artículo 7° un estado no puede gravar las utilidades o beneficios de una empresa del otro estado salvo que esta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel.

El concepto de EP ha ido evolucionando con el tiempo: inicialmente el EP se relacionaba con el carácter productivo de las actividades realizadas, asimismo el carácter de fijeza se relacionada con una presencia física de la base fija de negocios, ahora el EP no necesariamente va ligado a una presencia física en determinada jurisdicción o estado.

En ese sentido, el concepto de EP está también relacionado con un factor subjetivo, el cual requiere de un periodo de permanencia en el otro estado contratante y en otros casos una presencia económica. Así se pasa de un factor físico y tangible a un factor más subjetivo como el criterio de permanencia y presencia económica. Tal es el caso de los servicios digitales, el comercio electrónico los servicios prestados en el otro estado, lo cual demuestra una evolución del concepto de EP.

No obstante, el concepto de EP resulta ser muy amplio y complejo, por lo cual para su interpretación debemos remitirnos a los comentarios del MOCDE. De este modo, se tiene como punto de partida, los tres (3) requisitos generales establecidos en el artículo 5 del MOCDE, que forman el concepto de EP conforme a este modelo, los cuales son: 1) la existencia de un “lugar de negocios”, 2) el lugar debe ser “fijo” y 3) en este lugar deben “llevarse a cabo toda o parte de las actividades de la empresa”.

Conforme al artículo 5 del citado MOCDE, cuando se define el concepto de EP, se hace mención a la expresión “lugar de negocios” el cual incluye cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sea que sirvan o no a dicho fin. Como ejemplo se tiene: un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se requiera de un local alguno para la realización de sus actividades, y la empresa solo disponga de un espacio determinado para ello. Por otro lado, cuando se hace mención al carácter “fijo” del lugar de negocios que se encuentre a disposición de la empresa, el término no es preciso, si bien se interpreta en la existencia de un vínculo entre el lugar de negocios y “un punto geográfico específico” en el estado en que la empresa se encuentra realizando sus actividades, para la OCDE, significa que la empresa residente de un estado, para constituir un EP en otro, debe desarrollar sus actividades en un lugar del otro estado. Si bien este principio parece ser simple y evidente, en la práctica resulta muy complejo y puede generar diferentes contingencias, como les, resulta demasiado complejo y en algunos casos imposible de determinar.

Existen diversos aspectos comprendidos dentro del concepto de EP que no han sido zanjados de manera única, uniforme y coherente lo que genera que diversos convenios para evitar la doble imposición utilice el término y lo interprete en un sentido diferente, como sucede con el término de “permanencia” que es un concepto esencial para que se configure un EP, es decir que no sea de carácter “temporal” para definir ello se debe analizar la naturaleza las actividades de la empresa, si presta servicios de carácter estacionario o no. Asimismo, una noción crucial es el supuesto de agente dependiente comprendido en el artículo 5.5 del MOCDE, por lo que si no se tiene claro el concepto de EP, las rentas obtenidas por determinada entidad o sujeto será un obstáculo para el libre flujo de capitales e inversiones, generando un sobre costo fiscal por una interpretación errónea del concepto de EP.

CAPÍTULO I: CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Para entender mejor este concepto, resulta necesario remontarnos a la historia. Con respecto al concepto de EP, Montaña (2002) afirma que este aparece en el Derecho Alemán en la mitad del siglo XIX, precisamente el derecho mercantil prusiano el cual uso el término “*betriebsstatt*” para referirse al espacio total utilizado para realizar una actividad empresarial (establecimiento mercantil o empresarial). (p.4)

1.1 Evolución del concepto de establecimiento permanente

Posteriormente, la legislación interna prusiana adoptó el término para referirse a la imposición de las rentas derivadas de la actividad industrial y comercial de sujetos que vivían en distintos municipios, lo cual denota que el inicio de esta figura fue en los impuestos que gravaban los productos y no las rentas.

Según Montaña (2002), a través de la jurisprudencia alemana de dicha época, se configuraron los requisitos esenciales para reconocer la presencia de una actividad empresarial en determinado territorio y en consecuencia verificar si correspondía gravar las rentas obtenidas por dicha actividad, siendo los siguientes: “la existencia de una localización física fija en el otro Estado, y la posibilidad de reconocer la intención de llevar a cabo la actividad empresarial en ese lugar” (p.4).

Como señala Montaña (2002) en el año 1885 las leyes tributarias prusianas adoptaron el concepto de EP, el cual comprendía: las agencias, lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes; adoptando un carácter más general y amplio con el transcurrir de los años.

Cabe indicar que primero, en su origen el criterio de la competencia de una específica autoridad administrativa para gravar la renta de determinada actividad fue recogido por la legislación interna, luego fue adoptado como un criterio internacional, es decir adoptado por el Derecho Tributario Internacional (en adelante, el DIT). De este modo, el DIT toma la institución de la legislación interna prusiana que la había utilizado hasta dicho momento.

El primer Convenio para Evitar la Doble Imposición que utilizó este concepto fue el Primer Convenio firmado por el Imperio Austro-húngaro y Prusia el 21 de junio de 1899 (p.4). Dicho concepto, no incorpora la fijeza como elemento esencial. De esta manera, se estableció que el concepto de EP se pueda utilizar a un nivel macro internacional. En el año 1928, el concepto de EP se amplió al ámbito de la fiscalidad internacional con cierta frecuencia, lo cual fue a la par de la incipiente apertura de los mercados y el comercio internacional.

En ese mismo año, el Proyecto de Convenios para Evitar la Doble Imposición elaborado por la Sociedad de Naciones, consideró tres requisitos para la definición de EP a fin de uniformizar las diferencias entre los sistemas impositivos de los países en esa época. Así este Proyecto de Modelo de Sociedad de Naciones estableció que se consideran EPs las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. Así, si una sociedad no residente realiza actividades empresariales o negocios en un país extranjero por medio de un agente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia un EP de dicha sociedad en ese país.

Según Montaña (2002), el protagonista de este instituto en el Derecho Internacional Tributario fue la Sociedad de Naciones la cual hace que esta cláusula se consolide a nivel internacional, siendo aceptada por la comunidad internacional como un criterio para poder gravar los rendimientos obtenidos en las operaciones comerciales y de los diferentes sectores por el estado de la fuente (p.4).

Así, la primera definición de EP fue dada por la Sociedad de las Naciones (en adelante, SN), cuyo concepto ha ido evolucionando y ha sido to plasmado en el artículo V del Protocolo anexo a los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres (1946). Cabe indicar que la regla general referida a la generación de rentas, en la cual, si una sociedad no residente tenía una matriz en uno de los estados contratantes y en el otro tenía una sucursal, una agencia, un EP o un representante permanente, cada Estado debería gravar la parte de renta producida en su jurisdicción. Como se puede apreciar, este el antecedente inmediato y palpable de lo que se entiende por EP.

Al respecto, Montaña afirma:

Este es el antecedente inmediato del reconocimiento del EP como categoría general comprensiva de las diversas situaciones en las cuales una sociedad de otro Estado puede

someterse a gravamen en el Estado de la fuente productora de los ingresos (criterio de la fuente o territorial). (p.4)

Por otro lado, se tiene el Modelo de Convenio de la SN del año 1927, el cual contenía una concepción restringida como los: centros de dirección, sociedades filiales, sucursales, fábricas, depósitos, oficinas y almacenes. Posteriormente, el Proyecto de Modelo de 1928 incorporó el concepto de EP en los siguientes términos:

Tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con un país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia, para esta empresa, de un EP en ese país.

Luego, en el Proyecto de Modelo de Convenio de 1933 se incorpora la definición del “agente”.

Un aspecto fundamental fue el elemento referido al carácter productivo del EP, el cual según Víctor Uckmar et al. (2003): *“debía contribuir de modo directo y concreto a la formalización de las utilidades de la empresa (p.276)*, lo cual ya fue superado en la actualidad.

Una vez adoptado el concepto de EP en su concepción elemental, surgió el tema de la determinación de y asignación de los rendimientos correspondientes a los establecimientos permanentes, por lo que se propuso como solución inicial la “contabilidad separada”¹.

Luego de la Segunda Guerra Mundial debido a la constante fragmentación de las definiciones introducidas, se consideró necesario replantear nuevamente y en su integridad el concepto de EP. Para ello, el Comité Fiscal de la OCDE se encargó de elaborar una definición propia en base a elementos en común plasmados en diversos convenios con el fin de obtener un resultado consensual que integrara a la mayoría de países y jurisdicciones.

Un avance en dicho proceso, fue el abandonar como parte de su definición el “carácter productivo” por una “sede fija de negocios”. Gracias a este aporte evolutivo

¹ Cabe señalar que a pesar de la solución preliminar referida a la “contabilidad separada”, todavía se hacía mención en el Modelo OCDE de 1928 al acuerdo necesario entre Estados contratantes para establecer las reglas de imputación a los establecimientos permanentes que por lo general correspondían a cada uno de los territorios.

del concepto de EP otorgado por el MOCDE, existe cierta armonización (a pesar de existir conceptos no uniformes y disímiles con sus respectivas interpretaciones diferentes) que apuntan a unificar estas diferentes interpretaciones y adecuarlo a un concepto convencional que vaya a la par y al ritmo veloz con el cual se desarrollan las nuevas tecnologías y las operaciones económicas internacionales.

Históricamente, la evolución del concepto de EP ha ido fluctuando desde una concepción temporal (aspecto basado en el requisito de permanencia) a la consideración de los lugares de construcción en el otro estado contratante, esta sustitución se debió al apogeo de la industria en el sector construcción, por la necesidad de reconstruir los países que sufrieron los avatares de la Primera y Segunda Guerra Mundial.

Luego, el Comité Fiscal de la OCDE en el año 1956 continuando sus labores de orientar a los países para armonizar los criterios al momento de suscribir los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDIs) logró elaborar el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio, en el cual se plasmó el concepto de EP desapareciendo la exigencia de la productividad, lo cual había sido considerado en el Convenio de Londres de 1945. Un punto importante, es que a través de este proyecto se clarifica el ámbito de aplicación del EP referido a la actuación empresarial a través de una “agencia”.

Cabe señalar que el Modelo de Convenio de México de 1943, junto con el Modelo de Convenio de Londres de 1945, ambos incluyen nuevos supuestos de instalaciones que constituyen EP, consolidan el método de contabilidad separada, brindan la posibilidad de rectificación por parte de las autoridades tributarias a fin de corregir los desajustes por precios de transferencia. Luego, cuando ocurre la independencia y un fin definitivo a la colonización y el nacimiento de nuevos países en Latinoamérica surge el Modelo de las Naciones Unidas (ONU) así el concepto de EP, va tomando forma, consistencia y relevancia en el ámbito tributario internacional.

Una vez aceptada, esta forma excepcional de gravar en el estado de la fuente, sucedieron las pugnas entre los estados que adoptan este criterio frente a otros que defienden el criterio de residencia, por ello la relevancia del tema hasta el día de hoy.

Como bien afirma Montaña, C. (2002):

La figura del EP surge de un contexto restringido –nacional- para proyectarse de manera importante hacia el ámbito internacional, cuando se evidencia el

crecimiento de las relaciones internacionales, la consolidación y ampliación de las empresas transnacionales, y la emergencia de los procesos de integración económica entre países en todo el mundo. Un impulso importante viene dado por el afloramiento de los nuevos temas referidos a los negocios que se consuman por vía electrónica (comercio electrónico en la internet). (p.3)

Como se puede observar, el concepto inicial de EP otorgado por la Sociedad de Naciones es muy amplio, casi sin restricción alguna mientras que posteriormente, la OCDE introduce un concepto de EP cada vez más restrictivo, de modo que se dificulta la configuración de un EP y se tributa en el estado de la fuente. Por dicha razón, el Modelo ONU plantea modificar y ampliar el concepto de EP, reduciendo plazos e incorporando actividades adicionales.

El MOCDE definitivamente ha contribuido en calidad de instrumento interpretativo idóneo para definir el concepto de EP. Definitivamente el analizar el concepto de EP nos lleva a considerar y reevaluar otros temas directamente relacionados con el mismo, como son: la soberanía fiscal, la potestad tributaria, la normativa jurídica tributaria internacional, la organización empresarial internacional, lo cual si bien no será materia de análisis en el presente trabajo de tesis si lo será el carácter de agente independiente y dependiente, supuestos en los cuales se configura un EP.

1.2 Definición de establecimiento permanente

Al respecto, el artículo 5 del MOCDE (2010) define al EP en los siguientes términos:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “EP” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “EP” 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 solo constituye EP si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “EP” no incluye:
 - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP 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 EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6. No se considera que una empresa tiene un EP 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 EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra.
(p. 27-28)

Para efectos de la presente tesis se analizará el supuesto de EP establecido en el apartado 5 del artículo 5 del MOCDE (2010), es decir el referido al “agente dependiente” que en base a las premisas establecidas en el mencionado apartado constituye un EP y la problemática que implica la utilización de dicha figura.

Como se ha mencionado, el concepto de EP en el MOCDE se recoge en el artículo 5 y en sus comentarios. Cabe indicar, que los comentarios se asemejan a las directrices o guías para que los operadores del Derecho Tributario se comprometan a seguirlas, constituyendo lo que en la doctrina se denomina “Soft Law”.

Al respecto, resulta importante precisar que en sí el MOCDE (2010) no contiene una verdadera definición de EP, sino más bien una serie de supuestos y situaciones y aspectos parciales que tratan de elaborar esta definición. De este modo, el artículo 5.1 del MOCDE contiene la cláusula general de EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Asimismo, el artículo 5.2 contiene una lista enumerativa de EP bajo la presunción “*iuris tantum*” (admite prueba en contrario), siempre que se cumplan las condiciones del citado artículo 5.1 del MOCDE. Por su parte, García, Francisco A. (1996), considero que los principales elementos que configuran un EP son los siguientes:

- a) La dependencia e interconexión del mismo con el concepto de residencia fiscal. La virtualidad del EP aparece subordinada a la predeterminación de la que deba entenderse como empresa residente en el otro Estado contratante.
- b) La existencia de un lugar de negocios, de carácter fijo o permanente que se encuentre relacionado con el tercer elemento, por la realización de las actividades de carácter empresarial en el mismo.
- c) La realización de una actividad empresarial en uno de los Estados Contratantes.
(p.99)

Conforme a lo señalado, se puede apreciar que el elemento más relevante consiste en la “realización de la actividad empresarial” lo cual constituye el elemento más importante para determinar la atribución de beneficios al EP y la renta que corresponde gravar en la jurisdicción correspondiente.

De acuerdo al Apartado 1 de los Comentarios al artículo 5 del MOCDE de Asuntos Fiscales recogidos en la penúltima versión consolidada de fecha 22 de julio de 2010; el artículo 5 del MOCDE define al EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad siempre que cumplan con los siguientes requisitos: “1) la existencia de un “lugar de negocios”, es decir de instalaciones como un local o en determinados casos, maquinaria o equipo”; “2) este lugar debe ser “fijo”, es decir debe encontrarse establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia” y “3) la realización de las actividades mediante este lugar fijo de negocios, es decir que en este lugar deben “llevarse a cabo las actividades de la empresa” mediante personas que de un modo u otro depende de esta y realizan dichas actividades en el Estado en que se sitúa el lugar fijo”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 5 del MOCDE establece una lista de ejemplos de Establecimientos Permanentes: “las sedes de dirección, las oficinas, las fábricas, los talleres, y las minas, los pozos de petróleo y de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”.

Como se puede apreciar, la definición de EP es un concepto amplio y complejo utilizado en el Derecho Tributario con la finalidad de determinar el derecho que ostenta un Estado de gravar determinadas rentas obtenidas en su jurisdicción por un sujeto no domiciliado en aplicación del criterio de la fuente.

De acuerdo a la doctrina internacional, Ermoglio, E. (n.d.) indica que por EP, debe entenderse como: “(...) la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en otro Estado, lo que supone un criterio de distribución de las rentas entre un Estado y otro”. (p.69)

Como se puede apreciar, las definiciones de EP se relacionan con el reparto de la jurisdicción tributaria, y la soberanía debido a que implica una distribución del poder tributario entre dos o más Estados. De este modo, como señala Calderón Carrero, J. (2004): “cuanto más amplio sea el concepto de EP mayor será el alcance del poder

tributario del estado de la fuente en relación con el gravamen de las entidades no residentes que realicen actividades empresariales”. (p.273)

Por su parte, según Serrano, F. citado por Durán, Luis. (2008), quien indica que cada vez más los Estados tratan de evitar perder recaudación y adicionalmente con la celeridad de las operaciones y el uso de nuevas formas y tecnologías tanto en las relaciones comerciales y económicas, el concepto de EP también evoluciona. La fiscalidad internacional ha intentado y aún sigue en ese camino de unificar los criterios de acuerdo a la evolución y los cambios tecnológicos en las relaciones, operaciones y actividades económicas y comerciales que definitivamente tiene incidencia en la conceptualización del EP y sus efectos relevantes al momento de celebrar un Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI). (pp. 427-428)

En ese sentido, resulta sumamente importante determinar al momento de la repartición de la potestad tributaria con respecto a las rentas entre dos Estados que hayan suscrito un CDI. De este modo, como regla general se tiene de acuerdo a la mayoría de los CDIs suscritos por el Estado peruano, un beneficio empresarial obtenido por una sociedad no residente o domiciliado en el país solo se grava en el país de residencia salvo que exista un EP en el otro Estado contratante, en cuyo caso las rentas se gravarán en este último estado.

Como sabemos, el concepto de EP es un concepto complejo, por lo que para su interpretación resulta necesario remitirnos a los comentarios al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MOCDE). El Comentario N° 1 al artículo 5° del MOCDE establece que: “el concepto de EP se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar las utilidades de una empresa del otro Estado contratante”. (p. 95)

En ese sentido, el principal objetivo del concepto de EP es determinar el derecho de un estado a gravar las rentas de una sociedad en el otro estado. Así, como bien señala Serrano, F. citado por Durán, Luis. (2008):

La principal consecuencia de la tenencia de un EP de una sociedad extranjera es la competencia que tendrá el Estado de la fuente, o Estado en el que se encuentra el EP, para gravar las rentas empresariales obtenidas a través del mismo. (p.428)

En este contexto, la tendencia ha sido ampliar cada vez más el concepto de EP, incorporando nuevos elementos, lo cual se refleja en los pronunciamientos

jurisprudenciales y el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tiende a precisar de manera extensa y expansiva los alcances del término.

Cabe recordar que si bien los diversos comentarios del MOCDE han intentado aclarar el panorama el efecto ha sido en cierto modo contraproducente debido a que en algunos casos se han producido modificaciones sustanciales de los conceptos claves.

El concepto de EP ha ido evolucionando y replanteando en el tiempo por lo que al analizar un CDI debemos considerar los comentarios del MOCDE aplicados al momento de su negociación. Del mismo modo, en los términos de Lovisoló, A. citado por Uckmar, V. (2003):

En este proceso de progresiva especificación, la praxis aplicativa, así como los pronunciamientos de la jurisprudencia han desempeñado un cometido casi marginal puesto que, constreñidos entre la exigencia de salvaguardar el recaudo de los impuestos y el temor a crear peligrosos precedentes, han ido variando su punto de vista sobre la definición en un sentido restrictivo o extensivo según los casos, impidiendo la consolidación de una noción unánimemente aceptada. (p. 274)

Bajo esta premisa, los supuestos definidos como EP pueden variar en cada CDI a pesar de ceñirse al MOCDE. A su vez, el concepto de EP suscrito en los CDIs difiere del concepto contenido en nuestra legislación interna del Impuesto a la Renta, lo cual se aplica en aquellos supuestos en los que se realicen operaciones con países con los cuales el Perú no haya suscrito un CDI. Como se mencionó en el Apartado 1 del artículo 5 del MOCDE (2010) establece un concepto general de lo que se entiende por EP, definido como:

Aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Tal y como se señala en los comentarios al MOCDE, existen las siguientes tres notas que han de darse en la definición general del EP: (i) la existencia de un «lugar de negocios», (ii) este lugar de negocios debe ser «fijo» y, (iii) a través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa. (p. 28)

De acuerdo a la definición señalada por Lovisoló, A. citado por Uckmar, V. (2003), el concepto de EP comprende en sí mismo dos fenómenos económicos diferentes:

- a) El ejercicio de una actividad en el exterior a través de una serie de elementos materiales y organizados directamente por el operador económico (se refiere al EP “material”).
- b) La presencia de un mercado externo no ejercido de manera directa a través de una actividad, sino por medio de un representante que se manifiesta en formas y figuras jurídicas diversas los cuales constituyen un vínculo material menos “intenso” (se refiere al EP “personal”). (p. 278)

Como se puede apreciar la definición general del EP requiere que el lugar de negocios sea fijo. Así en los términos de García, Francisco A. (1996):

Es uno de los elementos que permite caracterizar al lugar de negocios como un situs diferente – distinct situs -, hasta el punto de ser considerado como elemento crucial de la definición, al ser el factor que pone de manifiesto la conexión cualificada entre el establecimiento o lugar de negocios y el territorio del Estado que, gracias a este nexo ve legitimadas sus aspiraciones tributarias frente a los rendimientos obtenidos por el mismo, excluyendo por otro lado las pretensiones de ese Estado sobre las meras relaciones comerciales aisladas o esporádicas. (p. 111)

De esta manera como señala García, Francisco A. (1996), este requisito resulta sumamente relevante para determinar la configuración de un EP debido a que tiene como finalidad proporcionar una conexión con una determinada jurisdicción tributaria.

Conforme a lo señalado por García, Francisco A. (1996), la fijeza permite establecer una relación casi inmediata y necesaria entre la existencia de un lugar de negocios en un territorio concreto y la formación de un EP considerándose una condición básica, es decir imposible de eludir.

Con respecto a la fijeza, esta fue comprendida inicialmente como una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado, lo cual ha ido evolucionando en el tiempo ya que antes, en su acepción tradicional era entendida como aquella vinculación con un punto geográfico que implicaba la necesaria conexión material del lugar de negocios al suelo. Sin embargo, con el tiempo esta acepción fue variando debido a que se consideró que esta conexión resultaba excesiva en relación a la evolución de los mercados y las formas empresariales, el desarrollo del comercio, y la internacionalización de las operaciones. (p. 112)

De este modo, se procedió a sustituir este requisito de fijeza material por el carácter temporal aplicado a las obras de construcción, criterio aún vigente a la fecha por los comentarios de la OCDE y los CDIs suscritos. Cabe precisar que este requisito no se elimina, simplemente se interpreta de manera más amplia. Los Comentarios de los OCDE de los años 1977 y 1992 desliga el requisito de la fijeza de una conexión, así como bien señala García, Francisco A. (1996): “la fijeza no significa que el utillaje que constituya la instalación de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo”. (p. 112)

De este modo, la vinculación ya no requiere una conexión directa al suelo del lugar donde se realizan los negocios, bastando el carácter de permanencia en un lugar determinado, ello da lugar a una ambivalencia aceptada por la OCDE, que es la referida a la fijeza al material y la permanencia al lugar de negocios. Como se puede apreciar, el citado artículo 5 del MOCDE define de manera amplia el EP, tanto en sentido positivo como negativo, vale decir considera tanto los supuestos que constituye como EP como aquellos que constituyen una excepción a la regla.

Para poder comprender la figura del EP es necesario efectuar un análisis detenido y amplio del citado artículo 5 del MOCDE no obstante para efectos de la presente tesis, analizaré de manera general el artículo en mención haciendo énfasis a la cláusula del agente dependiente de modo que los demás supuestos no serán materia de análisis salvo en los casos en que exista una relación directa con la mencionada cláusula.

1.3 Análisis del lugar de negocios

Con respecto a este punto, como bien lo señala el Apartado 1 numeral 4.1 de los Comentarios de la OCDE sobre el Artículo 5 relativo a la definición de EP: “el denominado lugar de negocios o “place of business”, incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin”.

Así, bajo la expresión de “lugar de negocios” mencionado los Comentarios de la OCDE de Asuntos Fiscales:

Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente

disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios o disponga de ellos por otra causa. (p. 98)

De este modo, para que exista un lugar de negocios basta exista un espacio disponible para el desarrollo de la actividad. Por ende, es indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismos (el título jurídico o la formalidad no es relevante). Asimismo, para que se considere un “lugar de negocios”:

(...) el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un “lugar de negocios” no siendo necesario que la citada empresa tenga un título legal formal para utilizar el emplazamiento. Así, por ejemplo, puede existir un EP cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad (...) (p.98)

Conforme a lo citado, el término “place of business” es un concepto que comprende diversas posibilidades, desde una oficina, hasta espacios como aquel ubicado en un centro de negocios.

De acuerdo al MOCDE la expresión “lugar de negocios” comprende cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades empresariales, que sirvan o no para tal fin. Esta expresión se refiere en términos de Lovisoló, A. citado por Uckmar, V. (2003) a: “un espacio circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad de la empresa” (p. 276) el cual comprende todos los elementos materiales utilizados para dicho fin.

Cabe indicar que no resulta relevante el título con el que la empresa tiene la disposición del espacio (puede tener un derecho de uso mediante un contrato de arrendamiento, o tener la plena disposición del bien mediante un contrato de compraventa, ostentando el derecho de propiedad no importa el título si es de propiedad, locación, comodato, usufructo u otros) tampoco resulta relevante que el local se encuentre dentro de las instalaciones de otra empresa, siendo si importante que se ejerza y asuma de manera exclusiva la efectiva disponibilidad de la instalación como tal.

El lugar de negocios debe ser “fijo”, y según los Comentarios al artículo 5° del MOCDE el término “fijeza” se refiere al vínculo que debe existir entre el lugar de negocios y un punto geográfico específico. Dicho lugar de negocios debe tener cierto grado de permanencia, lo cual no se cumple cuando solo se trata de un mero carácter

temporal. Para verificar esta característica relevante, debemos verificar si el EP fue creado o no con una finalidad temporal, al margen que en la práctica haya permanecido corto tiempo por factores ajenos a su voluntad o circunstanciales.

De este modo, si un lugar se estableció con una finalidad de permanencia, entonces sí habrá EP desde el primer momento así luego determinados hechos posteriores generen que finalmente su permanencia sea corta.

Por otro lado, de acuerdo a los comentarios al artículo 5 del MOCDE (párrafos 42.1 al 42.10) se considera que un website (página web), comprendido como la combinación de software y los datos electrónicos al no ser algo tangible, no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Mientras que el lugar, donde se ubica físicamente el servidor sí puede constituir un EP.

1.4 Actividades del lugar fijo de negocios

El requisito referido a que las actividades se deban llevar a cabo dentro del lugar fijo de negocios, requiere que el espacio físico del lugar de negocios sea utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. De acuerdo a los Comentarios al MOCDE una actividad no tiene que ser necesariamente “productiva”. Asimismo, dicha actividad tampoco tiene que realizarse de manera ininterrumpida, aunque sí con cierta regularidad, debido a que es un requisito elemental que el EP tenga cierta permanencia.

Adicionalmente, existe un componente subjetivo en el sentido que:

El único sujeto que puede llevar a cabo la obtención de rentas empresariales a través de un EP son los sujetos no residentes.

Como señala Calleja, A. (2001) por lugar, puede corresponder cualquier instalación que se utilice, independientemente de bajo qué condiciones hace uso de ellas el sujeto no residente; así el MOCDE es indiferente si el lugar es propiedad, arrendado o simplemente dispuesto a la orden del sujeto no residente. (p. 151)

Con respecto, al desarrollo de actividades empresariales, a la que hace mención el citado primer inciso del artículo 5 se deberá considerar que esta actividad no debe ser necesariamente la misma que realice la casa matriz; cabe recordar que esta puede ser únicamente una parte de ella bastando que tenga solo un carácter productivo.

Sin perjuicio de lo mencionado, cabe indicar que, de acuerdo a los comentarios de la OCDE, este lugar fijo de negocios debe contribuir al objeto y los beneficios de la empresa, caso contrario no será considerado como EP.

Luego, sobre el origen y extinción de un EP, el numeral 11 del Apartado 1 del artículo 5 del MOCDE determina lo siguiente:

(...) comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que este servirá permanentemente. No se tomará en consideración el periodo dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el citado lugar deberá servir permanentemente. El EP dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por aquel, esto es cuando finalicen las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del EP (liquidación de las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no puede considerarse como cierre Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente solo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el EP del arrendador dejará de existir salvo que continúe realizando actividades empresariales a través del lugar fijo de negocios. (p. 104)

A manera de ejemplo de lo que configura un EP se tiene el siguiente supuesto:

La empresa KMC CO (domiciliada en Francia) como se puede apreciar no existe Convenio para Evitar la Doble Imposición sin embargo para efectos de este caso asumiremos que, si lo ha suscrito conforme al MOCDE, por lo que resulta de aplicación para su interpretación y análisis los Comentarios de la OCDE.

En ese sentido, la empresa KMC CO; entidad dedicada al manejo y administración de portafolios de inversionistas locales y extranjeros, en el año 2013 decidió formar una sucursal en el Perú para captar potenciales clientes locales (inversionistas peruanos) y brindar así sus servicios de asesoría financiera. Para ello se decidió que dicha sucursal solo podía asesorar financieramente y administrar los portafolios de clientes peruanos que querían invertir en el país, caso contrario si querían ser asesorados por KMC CO tenían que suscribir un contrato directo con la casa matriz.

Para este caso, la sucursal peruana no solo administraba portafolios de inversionistas peruanos sino también podía firmar y negociar las propuestas de servicios con los potenciales clientes locales que querían invertir a través de la casa matriz. En este año 2015, KMC CO decide transformar la sucursal peruana en una SAC, la cual seguiría realizando las mismas actividades. La consulta es si la sucursal configura un EP:

Al respecto, de acuerdo al Comentario del artículo 5° del Modelo OCDE, referido al EP, debemos indicar que como se ha mencionado para que califique como tal debe cumplir con los siguientes requisitos:

- La existencia de un “lugar de negocios” instalaciones como un local, en determinados casos, maquinaria o equipo.
- Este lugar de negocios debe ser fijo, establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia.
- La realización de actividades de la empresa mediante ese lugar fijo de negocios.

De acuerdo al Apartado 1, define al EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad cumpliendo los requisitos mencionados.

Conforme a lo mencionado y el análisis efectuado, la sucursal es un “lugar de negocios”, es “fijo” y es un lugar donde se realizan parcialmente determinadas actividades de la empresa, por lo tanto, constituye un EP.

Cabe indicar que la mera existencia de una autorización legal o como en este caso la constitución formal de una sucursal no es indispensable para que se constituya un EP siendo si relevante por el contrario, que la empresa como en este caso la casa matriz tenga a su disposición un determinado espacio para actividades de negocios para que constituya un “lugar de negocios” por lo que conforme al numeral 4.1 del Apartado 1 de los Comentarios de la OCDE, no es necesario un título legal formal para utilizar el emplazamiento.

Sin perjuicio de lo mencionado aquí la sucursal proviene de una constitución formal en el Perú y además cumple los tres (3) requisitos para calificar como EP. No obstante, cambiaría el sentido de la respuesta, si la sucursal se convierte en una

Sociedad Anónima Cerrada ya que, en este caso, no se trataría de un EP de la casa matriz domiciliada en Francia, sino una nueva empresa constituida en el Perú, con domicilio en el Perú.



CAPÍTULO II: ESTABLECIMIENTO PERMANENTE BAJO LA MODALIDAD DE AGENTE

Con respecto a este tema debo indicar que, junto con la existencia de una base física ubicada en un estado contratante, los sujetos no domiciliados, vale decir, las empresas extranjeras suelen someterse al gravamen de sus rentas producto de sus actividades a través de una persona que las representa.

La cláusula de agente se basa como bien lo señala García, Francisco A. (1996), en la figura de la agencia la cual configura en algunos casos el supuesto de EP. En el caso de la agencia se da relevancia al elemento personal más que al elemento físico como se da en la aplicación de la cláusula general. (p. 184).

De este modo, como bien lo indica García, Francisco A. (1996):

La referencia de los agentes, o a la agencia, debe entenderse en sentido comercial amplio, sinónimo de representación comercial, y no en su acepción técnico jurídica, entendiéndose como aquella actuación por la que una persona, el representante o intermediario, actúa en nombre de otra persona. Bajo esta premisa, la inclusión de la cláusula de agencia en el Derecho Tributario Internacional y por ende en la normativa tributaria internacional vigente hace necesaria que se analice con detenimiento todo lo referido a su ámbito de aplicación, contenido tanto en los CDIs como en la normativa interna. (p.184)

2.1 Cláusula del agente

La determinación de la cláusula de agencia resulta sumamente relevante a fin de verificar si en efecto constituye o no un EP, sumado a las implicancias tributarias, económicas y financieras que ello conlleva.

Con respecto a la cláusula de agencia, debemos indicar como bien lo señala García, Francisco A. (1996), inicialmente no había una relación directa entre la cláusula de agencia con la cláusula de EP por el contrario había una superposición de ambas cláusulas.

No obstante, en los Comentarios del MOCDE de 1963 no se indicaba que la configuración de EP fue posible solo cuando la empresa no domiciliada no tenga un lugar de negocios en el estado sujeto a gravamen, sino que la presencia en dicha jurisdicción no resultaba necesaria para que se considere que la empresa contaba con un EP de acuerdo a esta cláusula. (p. 185)

Recién en el MOCDE de 1977, se marca una diferencia entre ambas cláusulas y aparece así de manera específica en el quinto párrafo del artículo 5 de dicho modelo, la cual señala el supuesto en el que se configura el EP “no obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2”. De esta manera se entiende que ya no es necesaria la existencia de un componente físico, es decir un lugar de negocios siendo más bien sustituido por lo establecido en el mencionado párrafo. Asimismo, se puede apreciar que se configura así una cláusula aparte en base a determinados requerimientos que se deben cumplir.

Como bien lo menciona García, Francisco A. (1996):

Esta regulación independiente de los factores constitutivos de EP no supone en cambio, la imposibilidad de aplicar la cláusula general a estas situaciones, como lo demuestra la consideración como cláusula subordinada respecto a la definición general para la mayoría de la doctrina internacional. (p. 186)

Ambas cláusulas la general y la referida a la cláusula de agencia resultan aplicables a cualquier caso, por lo que los requisitos se consideran de manera independiente. Por dicha razón, resulta necesario especificar los requisitos que corresponden a esta cláusula de agencia.

Con respecto a este tema, debo indicar que el primer supuesto de agente como EP se encuentra en el borrador del MOCDE de 1927. Así, el artículo 5 señala que: “los centros de administración, compañías afiliadas, sucursales, fábricas, agencias, depósitos, oficinas serán considerados como EP. Adicionalmente, el segundo párrafo del citado artículo reconoce que, el hecho de efectuar negocios en un país a través de un agente como bien lo denomina el especialista Núñez, F. (2016) “bonafide agent” de status independiente (bróker, agente, comisionista), no conformará un EP.

De esta manera, este modelo incorpora por primera vez la diferencia que existe hasta la fecha entre agente dependiente e independiente (p.2). Al respecto, Skaar citado por Núñez, F. (2016), durante los años 20, la mayoría de CDI no diferenciaba la calidad

de agente dependiente del agente independiente, por ello el criterio establecido en este modelo resulta sumamente trascendente. (p.2)

Posteriormente, en el año 1929, el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones presentó sus avances ante el Consejo en las sesiones llevadas a cabo en Génova en Italia, dentro de las cuales uno de los temas que se tocó fue el referido al estudio del agente y del EP. Así, conforme a lo citado por Núñez, F. (2016), el Comité estableció un principio general para regular este tema señalando que: “cuando una empresa realiza regularmente en otro país mediante un agente establecido allí, que está autorizado a actuar en su nombre y representación, se considerará que tiene un EP”. (p.2)

Conforme a lo citado por Núñez, F. (2016), si un contribuyente actúa en otro país por medio de un agente que cuenta con poderes para celebrar contratos en su nombre y representación, y además está facultada a ejercerlo habitualmente, nos encontramos ante la figura del EP. A su vez, el comité consideró los supuestos en los que no se configura un EP:

1. El caso del bróker entendido como aquél que brinda servicios a una empresa para ponerlo en contacto con clientes potenciales; y
2. El agente comisionista entendido como aquél que actúa de manera independiente y brinda servicios a varias empresas recibiendo en contraprestación una comisión a valores de mercado. (p.2)

Conforme lo relata Núñez, F. (2016), estos antecedentes fueron marcando hitos para la delimitación de la cláusula de agente, es así que luego los Modelos de Convenio de México (1943) y el de Londres (1946) adoptaron este concepto de manera similar y existió un consenso entre los promotores de tales modelos.

Un aspecto importante es que ambos modelos consideraron la diferencia entre la figura del agente dependiente e independiente. Así, se considera que el hecho de realizar negocios en otro país a través de un agente independiente no configura un EP. (p.3)

Siguiendo la línea planteada por Núñez, F. (2016), si tales negocios se realizan a través de un agente ubicado en otro país que está autorizado para actuar en su nombre y representación, se considerará que existe un EP. Bajo este contexto, se reconocieron las siguientes características:

1. El agente debe estar debidamente facultado y celebrar contratos en forma habitual.

2. El agente tiene una relación de empleado con la empresa que representa, recibiendo a cabo una remuneración.
3. El agente tiene la posesión para efectos de su venta o depósitos de bienes que le pertenecen a la empresa representada.
4. Los gastos administrativos y el arrendamiento de un espacio físico donde el agente realiza sus actividades es pagado por la compañía. (pp. 3-4)

Luego, en el año 1958 como bien lo relató Núñez, F. (2016) el Comité Fiscal de la OCDE emitió un reporte sobre la eliminación de la doble imposición. La finalidad fue analizar los temas controversiales en materia tributaria, dentro de los cuales estuvo el referido a la delimitación del EP.

Con respecto a la cláusula de agencia, el Comité esbozó los requisitos para que el agente se considere un EP. Uno de los principales temas que se analizó fue sobre los alcances de la dependencia del agente. Así, en palabras de Nitikman citado por Núñez, F. (2016), solo un agente que sea legal y económicamente dependiente podrá configurar el supuesto de EP.

Para ello se estableció que, con el fin de analizar la dependencia legal, se deben verificar las condiciones contractuales para establecer el nivel de dirección, instrucción o control. Asimismo, resulta necesario evaluar la discrecionalidad del agente para realizar sus labores.

Mientras que la dependencia económica está relacionada con el hecho de que el agente reciba todo o parte de su trabajo de la empresa no residente. Siguiendo la línea de lo citado, el Comité enfatizó que el agente dependiente solo será considerado como EP cuando tenga autoridad para celebrar y concluir contratos. De este modo, esta facultad mencionada otorgada al agente dependiente se convirtió en un tema esencial para definir al agente dependiente como EP.

Con respecto al supuesto del agente independiente, se efectuó un importante aporte al señalar que este tipo de agente no configura un EP, en la medida que actúe en el curso ordinario de su negocio. Este nuevo criterio brinda la posibilidad de que incluso un agente independiente pueda ser considerado EP si es que realiza actividades que van más allá de un agente independiente como en el caso de celebrar contratos en nombre de sus clientes.

Como bien lo señala Núñez, F. (2016) en el año 1963 la OCDE emite su primer modelo de CDI, el cual constituye uno de los principales modelos que sirve de referencia para negociar y concluir un CDI. (p.4).

Dicho modelo recoge el concepto de cláusula de agencia. Así, el citado especialista hace mención a los párrafos 4 y 5 respectivamente del artículo 5 en los siguientes términos:

Una persona actuando en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante (distinta de un agente de status independiente al que le sea aplicable el párrafo 5) se considerará que constituye un EP en el primer Estado mencionado si es que ostenta y ejerce habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se encuentren limitadas a la compra de bienes o mercancías para dicha empresa. (Párrafo 4)

No se considera que una empresa tiene un EP en un Estado Contratante, por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor (bróker), un comisionista general o cualquier otro agente independiente siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. (Párrafo 5)

Como se puede apreciar, el texto de ambos párrafos se mantiene casi intacto sin modificaciones hasta la fecha excepto por la introducción de algunos cambios al párrafo 4 en el año 1977 para establecer el orden de prelación de la cláusula de agencia con respecto a los supuestos de EP establecidos en los párrafos 1 y 2 del artículo 5. Del mismo modo, se precisó que, si las actividades realizadas por el agente correspondían a las indicadas en el párrafo 4 del artículo 5, tampoco se configuraba la existencia de un EP. La razón se sustentó en que estas actividades tienen la condición de auxiliares o preparatorias. (p.4)

Al respecto, cabe precisar que más bien si se han incorporado diversas modificaciones en las últimas décadas a nivel de los Comentarios al artículo 5 del MOCDE. Como bien señala Núñez, F. (2016):

La revisión de estas modificaciones nos permitirá identificar los principales temas bajo discusión y de esta manera, concluir sobre los criterios que deberían tomarse en cuenta en el Perú al momento de determinar la existencia de un EP por aplicación de la

cláusula de agencia. (p.5). Por otro lado, como bien lo indicó Núñez, F. (2016), el 19 de octubre de 1912, la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó para discusión pública la versión revisada de la propuesta de cambios a los comentarios del artículo 5 del MOCDE.

Dicha propuesta contiene recomendaciones del grupo de trabajo para modificar los comentarios. Estas recomendaciones incluyen las modificaciones y/o aclaraciones a los párrafos 5 y 6 del artículo 5 del MOCDE.

Sobre este último punto, se hace referencia a que es necesario realizar modificaciones sobre los siguientes temas: i) significado de lo que se entiende por “concluir contratos en nombre de la empresa” y ii) si la frase “concluir contratos” se restringe solo a los contratos de venta de productos. (p.6)

2.1.1 Autoridad para concluir contratos

El párrafo 5 del artículo 5 del MOCDE ha establecido que se configura un EP cuando una persona que es diferente a un agente independiente, tiene poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. Al respecto, como bien lo señala el párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 establece que:

Además, la frase “poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa”, no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque se establezcan en nombre de la empresa (...) (p.112)

Cabe indicar que en los comentarios no se ha precisado si la frase “concluir contratos en nombre de la empresa” incluye solo los supuestos en los que la empresa no residente se encuentre vinculada legalmente, es decir de manera directa con el tercero en base a un contrato concluido por el agente pero a nombre de la empresa no residente, o en todo caso si la aplicación de la frase es genérica e incorpora supuestos en el que la empresa no residente se vincula económicamente, es decir de manera indirecta a través de un contrato concluido y suscrito directamente por el agente.

Como bien lo acota Núñez, F. (2016):

(...) la referencia a “concluir contratos en nombre de la empresa” podría ser interpretada de tal forma que “solo dará lugar a la existencia de un EP la representación

directa, excluyéndose la representación indirecta del concepto de EP. La inclusión de la expresión “en nombre de la empresa” exige de forma clara que los efectos de lo actuado por el representante deben repercutir de manera directa e inmediata en la esfera jurídica del que representa. (p.6)

De lo expuesto, se puede evidenciar uno de los problemas de la figura del agente, que es el supuesto del comisionista oculto. Este caso versa sobre un agente de la empresa no residente que actúa en nombre propio, tan es así que contrata a su nombre y no señala a los terceros con los que se vincula que en realidad está actuando a nombre de la empresa no residente. Bajo este contexto, como lo mencionado Núñez, F. (2016), la propuesta ha recomendado modificar el párrafo 32.1 de los Comentarios al MOCDE de acuerdo a lo siguiente:

Además, la frase poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. Por ejemplo, en algunos países una empresa estará vinculada, en ciertos casos, por un contrato concluido con un tercero por una persona que actúa por cuenta de la empresa, incluso si dicha persona no divulga formalmente que actúa por cuenta de la empresa y el nombre de esta última no se incluye en el contrato. (p.7)

Al respecto, cabe informar que la propuesta para interpretar la frase de “poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de” de modo tal que incluya la representación directa e indirecta se basó en las resoluciones emitidas sobre la configuración de EP, como el caso de contratos de comisionista en Francia (a través de ZIMMER) y en las conocidas resoluciones del caso DELL.

Por otro lado, se propone modificar el párrafo 33 de los Comentarios de acuerdo a lo siguiente:

Los tipos de contratos a los que se hace referencia en el párrafo 5, no se limitan a los contratos de venta de bienes: el párrafo deberá cubrir, por ejemplo, supuestos en el que la persona tiene y ejerce habitualmente potestad para suscribir contratos de leasing o prestación de servicios. La potestad para suscribir contratos debe comprender aquéllos que se refieren a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Es irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal para la

empresa con el objeto de asistirle en las actividades que efectúa para la misma o que esté autorizada para realizar actividades que efectúa para la misma o que esté autorizada para realizar, en nombre de ella, contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas. (p. 112)

Al respecto, se concluye que la mencionada modificación de los Comentarios debería ser realizada de tal modo que la interpretación de la potestad para suscribir contratos no se limite a contratos de venta de bienes, sino que además abarque otro tipo de contratos como los de arrendamiento o servicios. Adicionalmente, Núñez, F. (2016) señaló que dicha propuesta plasmó un análisis sobre los siguientes dos (2) temas:

1. Sobre si el párrafo 6 del artículo 5 aplica solo para los agentes que no concluyen contratos en nombre de su principal.
2. El “riesgo empresarial” como criterio para determinar la calidad de agente independiente. (p. 8)

Sobre estos dos (2) temas se concluyó que no cabía modificación en los comentarios por lo que se llegó a señalar además respecto de la propuesta número uno (1), que la aclaración debería ser efectuada vía modificación del MOCDE y no de los Comentarios. A continuación, procederemos a analizar los elementos que conforman la cláusula de agencia:

2.1.2 Elementos de la cláusula de agencia

Al respecto debo mencionar que un elemento importante de la cláusula de agencia se refiere al elemento personal, es decir la presencia de una persona en un territorio en el que realiza una serie de actividades determinadas.

El MOCDE ha comprendido todas aquellas situaciones en las que producto de esta actividad la persona representante repercute y genera efectos en la esfera de la empresa a la cual representa. De este modo, el primer elemento constitutivo de la cláusula de agencia se refiere a la actuación de una persona en un determinado territorio en representación de una entidad o sujeto no domiciliado. Dicha actuación se basa en la representación de una persona no residente, siendo en sí un elemento inicial y necesario para que se cumpla la condición de EP, ello al margen de que a nivel de la legislación interna sea calificado como agente.

Asimismo, de acuerdo al artículo 5.5 el agente debe contar con poderes que lo faculten a concluir contratos en nombre de la empresa. Esta facultad de concluir contratos tiene sus raíces en el Derecho Civil tradicional basado en las facultades de representación.

Cabe precisar que el hecho de realizar las actividades de representación por cuenta propia no supone excluirlo del ámbito de aplicación de la cláusula de agencia sino indicar los requisitos que han sido incorporados a la representación considerada como EP. La doctrina civilista al respecto define la representación de la siguiente manera:

2.2 Representación:

Se configura la representación cuando una persona llamada “representante” realiza un acto jurídico en lugar de otra denominada “representado”. Según Albadalejo, M. (1993): “hay verdadera representación cuando el negocio se otorga en el único interés del representado”. (p. 381)

Por otro lado, el jurista Ramírez, F. (2005) ha señalado que: “el acto jurídico puede ser celebrado por el propio sujeto interesado o por medio de otro dando lugar a la representación y la utilidad de esta figura está en la posibilidad que tienen personas ausentes y personas con incapacidad de ejercicio para celebrar actos jurídicos”. (p. 261)

Por su parte, el jurista Larenz, Karl (1974) define a la representación, considerando la transferencia de los efectos jurídicos, señalando que la naturaleza o significado jurídico de la representación consiste en que el representante celebra en lugar del representado un negocio para este, el cual es considerado respecto a sus efectos jurídicos, como un negocio del propio representado. (p. 756)

Por otro lado, para Stolfi, G. (1992) deben concurrir las tres condiciones: “ a) Que el representante declare su propia voluntad. b) En nombre de otro, y c) Que tenga poder de representación (...) “(p. 232)

Siguiendo esta línea: “la representación es una institución mediante la cual una persona, debidamente autorizada o investida de poder, otorga un acto jurídico en nombre y por cuenta de otra, recayendo sobre esta los efectos normales consiguientes”.

Como bien lo presenta Goyburu Naquiche, N. (2014) la representación puede ser legal o voluntaria. Asimismo, otra forma de clasificación es a través de la denominada representación directa, que es la representación propiamente dicha y la otra llamada representación indirecta. (p.27)

2.2.1 Representación Directa:

Como bien lo señala Goyburu Naquiche, N. (2014), en la representación directa, todos los efectos del acto jurídico recaen sobre el representado, quien confiere a su representante a través del negocio jurídico de apoderamiento o mandato con representación, un poder con facultades para que realice asuntos de su interés (de ambos o de un tercero). En este caso, el representante declara que obra en nombre ajeno, en cuyo caso el representante puede declarar en nombre de la persona por la cual actúa o que el tercero ya lo sepa. (p.27)

2.2.2 Representación Indirecta:

Del mismo modo, como bien lo indica Goyburu Naquiche, N. (2014):

A este tipo de representación se le conoce en la doctrina como “representación oculta”, se da cuando el representante actúa por cuenta e interés de otro, esto es, el representante celebra un negocio jurídico para otro, pero en nombre propio, actuando de modo tal que esa voluntad de obrar en nombre y por cuenta e interés de otro no la da a conocer al tercero. En este caso, la manifestación de voluntad va en el sentido de concertar un negocio en nombre propio, cuando en realidad quiere actuar en nombre del representado. (p. 27)

Según Goyburu Naquiche, N. (2014): “Nuestro Código Civil peruano no contempla la representación indirecta de manera aislada, es decir, como negocio jurídico unilateral; sino más bien la considera como una forma de los contratos de mandato, así el artículo 1809 del Código Civil concretiza el concepto de representación indirecta indicando que se entiende por representación indirecta el obrar por otro, pero no se declara el nombre de este y el tercero lo ignora”. (p. 27)

Al respecto, el artículo 1809 del Código Civil del Perú aprobado por el Decreto Legislativo N° 295: “El mandatario que actúa en nombre propio adquiere los derechos y asume las obligaciones derivadas de los actos que celebra en interés y por cuenta del mandante, aun cuando los terceros hayan tenido conocimiento del mandato.”

Continuando con la clasificación presentada por Goyburu Naquiche, N. (2014), se tiene a la representación activa y pasiva, la cual es otra forma de clasificación de la representación, desde la perspectiva del representante, así tenemos a la representación activa y la representación pasiva. (p.28)

2.2.3 Representación Activa:

Como señala la mencionada autora, este tipo de representación se da cuando el representante es quien emite y dirige la manifestación de voluntad hacia otro sujeto, quien actúa en nombre del representado haciéndolo saber al tercero. (p.28)

2.2.4 Representación Pasiva:

Como bien indica la citada autora, este tipo de representación se da cuando el representante recibe una declaración para otro, siendo que los efectos de los actos voluntarios afectan a la esfera jurídica del representado. En este caso, lo relevante es la voluntad del declarante, que está dirigida a que la declaración se considere emitida al receptor como representante de la otra parte. Como se puede apreciar, en la representación pasiva no resulta importante la voluntad del que la recibe ya que la declaración puede llegarle aún sin su voluntad. Finalmente, cabe agregar que las normas sobre representación del Código Civil solo rigen para negocios jurídicos, no para delitos. (p.28)

Por su parte, la Acción 7 del Plan BEPS señala que con respecto a la facultad para “contratar en nombre de” solo dará lugar a la configuración del EP, en el caso de la representación directa excluyéndose así la representación indirecta.

Conforme a lo mencionado, el incluir la expresión: “en nombre de la empresa” requiere que los efectos de lo realizado por el representante deben generar efectos de manera directa e inmediata en la esfera jurídica del representado.

De este modo, queda excluido en principio del ámbito de aplicación de la cláusula de EP a los representantes que a pesar de dedicarse a defender o velar por el interés de su representado, actúan en nombre propio. La diferencia de las clases de representación se basa en acotar y poner de manifiesto que la empresa representada desarrolla en el país donde actúa el agente, una actividad de carácter empresarial. Recapitulando, se tiene que el artículo 5 del MOCDE se encuentra en proceso de revisión, y muy pronto a ser modificado con el fin de encauzar determinadas formas de actividad hacia la figura de EP.

Como parte de la presente tesis y a fin de dar respuesta a la problemática planteada por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo se basa en esbozar una propuesta de modificación del artículo 5 para salir al paso de utilidades interesadas de esta figura, en las situaciones denominadas de “artificial avoidance”. Como se puede apreciar, en muchos casos se ha detectado que las empresas al sustituir los mecanismos de los cuales la filial actuaba como distribuidor por los “acuerdos de comisionista”, lo cual dan lugar a un traslado de los beneficios, es decir no donde las ventas que se llevan a cambio.

En respuesta de ello, se han delimitado los conceptos de agente dependiente, agente independiente y actividades auxiliares, manejados por las entidades para eludir el impuesto cruzando ese límite que llevaría a que se considere que las actividades realizadas en el otro Estado contratante se desarrolle a través de un EP y en ese sentido continúan los trabajos acorde con la Acción N° 7 del Plan BEPS, para delimitar cuando una actividad desarrollada a través de un agente en un Estado, constituye EP. (p.189) Cabe reiterar que para efectos del presente trabajo de tesis analizaremos el supuesto en que un agente dependiente e independiente puede configurar un EP y la problemática que en torno a estas figuras preocupa mucho a la OCDE y a la comunidad internacional.

2.3 Concepto de agente dependiente

Según García, Francisco A. (1996), esta dicotomía del agente independiente y dependiente se refiere al carácter independiente o dependiente del representante que actúa en nombre de la empresa principal, y la facultad de poder contratar en nombre de la misma, vinculándola jurídicamente. En sentido, señala expresamente lo siguiente: “Solamente cuando una persona – distinta de un agente que goce de un estatuto independiente- actúe por cuenta de una empresa y ostenta y ejerza poderes que la faculden para concluir contratos en nombre del principal, puede aquella constituir un EP.” (p. 192)

Como bien se ha mencionado, el carácter de independiente o no gira en torno a la configuración personal del representante y de la actividad que realice y no en función a sus relaciones particulares que existan o puedan existir entre el representante y la empresa representada. Así se puede equiparar el representante que desempeña un trabajo o servicio independiente realizando por su propia cuenta la actividad de representación y asumiendo los riesgos que ello implica.

Como lo señala el citado autor, la independencia se refiere tanto a su aspecto jurídico como al aspecto económico. Así, para definir la independencia jurídica se deberá analizar la asunción del riesgo por parte del agente con respecto a las actividades de representación.

Cabe señalar que la expresión de agente dependiente se utiliza para denominar a todo aquel agente que puede configurar un EP. No obstante, también dicha definición de EP incluye algunos supuestos de agente independientes siempre que queden excluidos del ámbito de aplicación del artículo 5.6 MOCDE.

Bajo este esquema, queda claro que el agente independiente no queda excluido per se del concepto de EP, ello aplicará solo cuando el agente realice operaciones dentro del marco ordinario de sus actividades. De este modo, la diferencia se basa en la extensión de los poderes de representación y la naturaleza de sus actividades.

En ese sentido, la calificación de dependencia del agente o aquella persona que representa a un tercer sujeto no domiciliado actuando en su nombre, se obtiene por el resto de requisitos enumerados por el MOCDE para configurar un EP. En este caso, se requiere que el representante realice y ejerza habitualmente en un estado contratante

poderes que le facultan la posibilidad de concluir contratos en nombre de la empresa a la cual vinculará directamente al principal con el tercero.

Bajo esta premisa, para efectos de considerar si un sujeto domiciliado en nuestro país puede constituir un EP en el exterior se deberá analizar cada uno de los contratos celebrados, de acuerdo a nuestra normativa interna. Para ello, se requiere determinar en primer lugar el concepto de lo que se entiende por “contrato”.

De acuerdo a nuestra legislación interna, es decir el artículo 1351 del Código Civil Peruano de 1984, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial. El artículo 1352 del mencionado cuerpo legal establece que los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, excepto aquellos que, además, deben observar la forma señalada por la ley bajo sanción de nulidad.

Con respecto al régimen legal de los contratos, el artículo 1353 del citado código establece que todos los contratos de derecho privado, inclusive los innominados, quedan sometidos a las reglas generales contenidas en esta sección, salvo en cuanto resulten incompatibles con las reglas particulares de cada contrato.

Finalmente, conforme al artículo 1354 del mencionado código, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo. Por su parte, la doctrina civilista afirma que el contrato según Sacco y de Nova citado por De La Puente y Lavalle, M. (2001) es un instrumento que presupone la diversidad de intereses entre las partes y utiliza para el bien social la diversidad de las dos promesas, estipulaciones y dos prestadores. (p. 36)

De acuerdo con De La Puente y Lavalle (2001):

El contrato es un acto jurídico plurilateral y patrimonial. Dado que el acto jurídico es una manifestación de voluntad destinada a crear, modificar, regular o extinguir una relación jurídica, en el contrato deben existir estos elementos, o sea la manifestación de voluntad y la creación de una relación jurídica. (p. 38)

En ese sentido, Díez Picazo, Luis citado por De La Puente y Lavalle (2001), hace una distinción muy interesante entre el contrato como acto y como norma. Como acto, el contrato es un acto jurídico querido por las partes al cual el ordenamiento jurídico atribuye unos determinados efectos jurídicos. Como norma el contrato es un precepto o una regla de conducta (regla contractual) a la cual se someten las partes, que no debe

confundirse con la situación en que las partes se colocan después de haber celebrado el contrato. (p. 38)

Según el autor De La puente y Lavalle (2001), para que exista contrato, el centro de interés que da sentido a la concepción de parte puede ser opuesto al centro de interés que ha dado lugar de constitución a la otra parte y por lo general lo es, pero no es un requisito indispensable, pues lo único que se requiere es que sea OTRO interés, aunque sea igual. Lo único que no puede ser es el mismo interés (vale decir ser la misma parte) pues sino no habría dos partes. (p.43). En ese sentido, afirma:

El requisito de que los intereses de las partes sean opuestos y de que mediante el contrato se concilien tales intereses es pues, fruto de una concepción intelectual que no responde ni a la naturaleza del contrato ni a la realidad de las cosas. (p. 43)

El contrato tiene como base el concepto de autonomía privada, la cual consiste en la libertad para ejercitar facultades y derechos que conforman las diversas relaciones jurídicas que le atañen. De este modo, el principio de la autonomía privada tiene un doble contenido: por un lado, la libertad de contratar llamada libertad de conclusión, que es la facultad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata, sabiendo que se crea derechos, obligaciones y por otro lado la libertad contractual, o la libertad de configuración interna, que es el de determinar el contenido del contrato.

De La Puente y Lavalle, M. (2001) define este concepto en los siguientes términos:

La libertad de configuración interna (...) supone la facultad reconocida legalmente a las partes para de común acuerdo, determinar los términos del contrato que han convenido en celebrar (...) estipular el conjunto de cláusulas que van a dar individualidad al contrato, distinguiéndolo de los demás. Se trata de las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a la que está sujeto. (p. 45)

Si bien según el autor La Puente y Lavalle, M. (2001), un contrato es válido así los intereses no sean opuestos, bastando que solo existan dos partes con el fin en común de querer celebrar el contrato.

De este modo, si el contrato se forma mediante el acuerdo de partes y como cada parte forma un centro de interés, los intereses unidos en uno de estos centros deben ser opuestos a los que dispongan en torno al otro centro y que dicho acuerdo consiste en

conciliar los intereses de cada centro para que dejen de ser opuestos y lleguen a ser comunes lo que daría lugar a la formación del contrato.

Volviendo al punto central que es el tema referido a la cláusula del agente, los comentarios del MOCDE se encargan de establecer los parámetros para interpretar las cláusulas sobre la configuración de un EP. Por dicha razón, los comentarios pueden y de hecho se encuentran sujetos a observaciones y modificaciones constantes.

2.4 Problemática en la delimitación del concepto de agente dependiente

Al respecto, debo señalar que existen contingencias sobre la conceptualización del término de EP tanto a nivel de nuestra legislación interna (Ley del Impuesto a la Renta) lo cual no es materia de análisis para el presente trabajo, así como a nivel del Derecho Tributario Internacional, específicamente en materia de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Así, como bien señala Montestruque, K. (2010) en las X Jornadas Nacionales de Tributación organizado por la Asociación Fiscal Internacional Grupo Peruano (IFA-Perú) quien a su vez cita a García Prats, quien afirma que: “Si bien la figura del EP tiene su origen en la legislación interna (concretamente la prusiana), su reconfiguración y desarrollo obedece al derecho tributario internacional, siendo que tal evolución se refleja en la legislación interna de los Estados”. (p.355) Agrega que:

A nivel internacional la figura del EP representa un criterio para legitimar la soberanía del Estado de la fuente (o Estado donde se ubica el EP) para gravar o someter a imposición las rentas de origen empresarial. Así cuanto más amplio sea el concepto de EP mayor será el alcance del poder tributario del Estado de la fuente; mientras que en el derecho interno la figura del EP tiene por función ampliar el ámbito de aplicación del impuesto a la renta a sujetos que, jurídicamente, no gozan de personería jurídica dotándolos de dicha personalidad para propósitos tributarios o, inclusive considerándolos como sujetos residentes o domiciliados. (p.355)

Como consecuencia de la delimitación del concepto EP se tiene la atribución de utilidades a un EP, la cual es importante para la atribución de utilidades a un EP en el estado donde está situado y para propósito de la afectación de dichas utilidades y evitar así la doble imposición.

Considerando que el principal tema de análisis del presente trabajo de tesis es la problemática de la conceptualización del EP en el caso del agente dependiente a

diferencia del agente independiente y el uso de esta figura; que como tal reviste tal trascendencia ya que determina que las rentas obtenidas por alguna actividad se graven en el estado de la fuente, por lo cual su configuración resulta un tema importante y complejo a nivel del Derecho Tributario Internacional.

La Asociación Española de Asesores Fiscales claramente señala que la definición y concepción del EP como figura de consenso internacional que viene de antaño, permite justificar y articular legalmente el gravamen de los residentes de determinada jurisdicción (Estado de residencia) con respecto a las rentas derivadas de actividades empresariales o profesionales llevadas a cabo en una jurisdicción distinta al Estado de residencia, y en la que el EP se localiza (Estado de la fuente), no deja de evolucionar y ser objeto de constante revisión, especialmente en la coyuntura actual. (pp. 126-127)

Dicha complejidad proviene por la delimitación del concepto de EP y sus alcances seguido por su régimen impositivo y su forma de tributación, sobre el cual gira una gama de contingencias que van desde la cláusula del agente dependiente e independiente, la atribución de rentas y gastos, la aplicación del principio de libre concurrencia (valor de mercado) sobre las operaciones ente la casa matriz y el EP.

Como sabemos, la figura del EP representa un criterio para legitimar la soberanía de un estado contratante en el Estado de la fuente (o estado donde se ubica el EP). Así, mientras más amplio es el concepto de EP mayor será el alcance del poder tributario del estado de la fuente, por lo cual resulta necesario determinar una adecuada y óptima delimitación debido al fuerte impacto que ello implica para fines impositivos en el marco internacional. Por ello, resulta sumamente importante analizar dicho concepto con suma cautela para que al momento en que los estados contratantes suscriban los CDIs consideren las posibilidades que ofrece para ser sujeto a imposición en el estado de residencia o de la fuente.

2.5 Planteamiento y enfoque de la acción 7 del Plan BEPS

La Acción 7 del Plan de Acción avocada a “Impedir la evitación deliberada de la condición de EP” establece como objetivo el modificar la definición de EP a fin de impedir que se evite de manera deliberada de la condición de EP, lo cual va relacionado

con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, mediante los acuerdos de comisión y de las exenciones específicas por actividad.

Cabe señalar que el “discussion draft” relativo a esta medida, fue hecho público el 31 de octubre de 2014. En el mismo se identifican los mecanismos que están permitiendo el abuso de la figura del EP, entre otros las estructuras de comisionistas y acuerdos similares.

Como bien lo señala el Informe Final de la OCDE sobre la Acción 7 del Plan BEPS contra la Erosión de la Base Imponible (en adelante, Acción 7) los convenios para evitar la doble imposición establecen que los beneficios empresariales de empresas no domiciliadas pueden someterse a gravamen en un determinado estado cuando dicha empresa cuente con un EP, razón por la cual como se ha mencionado desde el inicio del presente trabajo de investigación, el concepto de EP reviste una suma trascendencia para determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente debe tributar o no en determinado estado. Es así, que surge la necesidad de replantear o actualizar dicho concepto a fin de evitar el uso de algunas estrategias con fines elusivos, es decir se evite la elusión del impuesto a través de mecanismos mencionados por la Acción 7, tales como la sustitución de filiales que actuaban como distribuidoras mediante contratos de comisionista y de este modo remesaban los beneficios fuera del país en el que efectivamente se realizaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones ejecutadas en ese país.

En ese contexto, la OCDE publicó luego un informe donde se diagnosticaron los principales problemas vinculados con las BEPS. De este modo, el Plan de Acción se sustenta en 3 (tres) pilares: coherencia en la normativa interna que afectan actividades internacionales; reforzar el criterio de actividad sustancial y mejorar la transparencia y seguridad jurídica.

Por ello, dentro del Plan de Acción BEPS se incluyó un estudio para analizar la problemática del EP, el cual comprende entre otros, diversas sugerencias relacionadas con la cláusula de agencia.

Finalmente, el 5 de octubre de 2015 se emitió el informe final de la Acción 7, aparte de otras funciones que incluyen al Plan BEPS, mediante el cual se propone modificar la definición de EP a fin de luchar contra las estrategias de erosión de base imponible y la atribución de beneficios.

Al respecto, la OCDE señaló que en varios países la interpretación de las normas de los convenios fiscales sobre el EP en el caso de agentes, permite que los contratos para la venta de bienes de propiedad de una empresa no residente sean negociados y concluidos dentro del país por los vendedores de una filial local de dicha empresa, sin que las rentas obtenidas por estas ventas sean gravables en la misma medida que lo hubiera sido si sus ventas se hubieran efectuado por un distribuidor local.

Agrega, la mencionada Acción 7, que resulta necesario modificar la definición de EP para evitar que ciertas actividades puedan acogerse a las excepciones establecidas en el apartado 4 del artículo 5 del MOCDE, tema relevante para el comercio electrónico dentro de la economía digital.

En ese sentido, la mencionada Acción 7, presenta las modificaciones de la definición de EP que se incorporarán al artículo 5 del MOCDE. De esta manera, la Acción 7 hace mención al problema de la elusión artificiosa del denominado estatus de EP a través de los contratos de comisionista y estrategias similares.

De acuerdo a la propuesta de modificaciones de la definición de EP recogida en el artículo 5 del MOCDE se tienen los siguientes objetivos:

1. Evitar las prácticas elusivas a través del uso de los contratos de comisión y estrategias análogas.
2. Uso de las excepciones específicas aplicables a las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar.
3. Evitar el uso de la figura de la fragmentación de actividades entre actividades entre partes vinculadas, ello consiste en fragmentar un negocio en funcionamiento y relacionado a varias operaciones pequeñas para argumentar que cada de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar con el fin de aplicarle las excepciones específicamente establecidas.
4. Del mismo modo, evitar el uso de la figura de la fragmentación de contratos para eludir las normas de plazos para evitar la configuración de un EP.
5. El supuesto referido a la venta de seguros.

Para efectos del presente trabajo analizaré el punto referido a los contratos de comisión y la figura del agente dependiente debido a que existe dificultad para las

Administraciones Tributarias para diferenciar cuando existe en una jurisdicción una entidad (filial/comisionista) y por tanto se configura un EP por medio de un agente dependiente, o si por el contrario se configura un agente independiente.

Al respecto, la Acción 7 busca encajar la figura del comisionista en “nombre propio” por cuenta ajena dentro de la figura del agente dependiente y del posible EP si es que se dan las circunstancias fácticas y funcionales que demuestren la vinculación del comitente, con total y absoluta independencia de la forma contractual o formal que adopte la comisión o representación, sea directa o indirecta.

De acuerdo al citado informe, existe una tendencia de las Administraciones Tributarias a considerar que cada vez que exista una reestructuración patrimonial en un grupo multinacional la entidad filial pasa a configurar una EP.

Sobre este punto, se argumenta que en este caso el comisionista cuenta con facultades y poderes que van más allá de los poderes necesarios para llevar a cabo simples funciones ordinarias o complementarias, mediante los cuales incluso puede vincular a la principal con terceros a través de sus operaciones efectuadas.

En ese sentido, el análisis referido a si en realidad el comisionista sea entidad filial o no, debe calificar como un agente dependiente o independiente deberá basarse en un estudio comparado sobre las variables y los principales elementos que conforman la relación entre cada figura jurídica y su principal, para lo cual se deberá considerar lo siguiente:

1. Nivel de dependencia económica y jurídica del comisionista que actúa por cuenta de la empresa no residente.
2. Determinar si las actividades del comisionista forman parte del ejercicio normal de su actividad (agente independiente), o si por el contrario su actividad comercial está sujeta a órdenes e instrucciones por parte de la otra empresa (agente dependiente).
3. Analizar el riesgo asumido por el agente o la entidad no residente.
4. Analizar si el comisionista puede vincular a la empresa no residente en relación a terceros en función a las actividades que lleva a cabo (agente dependiente).

5. Analizar las funciones asumidas por el comisionista luego de la reestructuración de sus actividades empresariales, si son fundamentales o no.

Al respecto, cabe señalar que un contrato de comisión definido en términos de la Acción 7 se define como:

Un contrato de comisión puede definirse en términos generales como un acuerdo a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, técnicamente, con un EP propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que la persona que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, esta no puede verse sometida a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan solo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión). (pp. 11-12)

Conforme a la Acción 7, una empresa no domiciliada que utiliza la figura del contrato de comisión y no dispone de un EP a fin de evitar la aplicación de lo establecido en el apartado 5 del artículo 5 del MOCDE, siempre que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista no vinculen a la empresa no domiciliada, no califica como EP.

De acuerdo a la Acción 7, si bien el citado apartado se refiere a la celebración de los contratos en nombre de la empresa no domiciliada, se puede evitar la aplicación de las disposiciones modificando las condiciones contractuales sin llevar a cabo cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado.

Definitivamente es una realidad que no se puede evitar, debido a que en la coyuntura actual los contratos de comisión se han convertido en una gran preocupación por parte de las Administraciones tributarias de diversos países, y prueba de ello es la cantidad de casos referentes a tales contratos que han sido materia de procedimientos contenciosos y controversias en países que conformen la OCDE.

Conforme a lo señalado, se han detectado diversas estrategias como parte de planeamientos fiscales agresivos que buscan evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MOCDE mediante el cual se puede observar que los contratos se negocian en

un Estado, pero se celebran en el otro estado contratante o como señala la Acción 7, estos son autorizados en el extranjero, o en el caso en que la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como “agente independiente”, y encaja en el supuesto de excepción establecida en el apartado 6 del artículo 5, aun cuando este agente se encuentre íntimamente relacionado con la empresa no domiciliada por cuenta de la que actúa.

Al respecto, coincido con la opinión sobre la problemática del concepto de EP específicamente en el supuesto de la supuesta configuración de la figura del agente independiente a través del uso del contrato de comisionista, tal como la plantea la Acción 7, que expresamente señala:

En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. (p. 12)

Como se ha mencionado inicialmente, la definición de EP contenida en los CDIs ya no solo se refiere a una importante presencia física en el país correspondiente, sino también se refiere a situaciones en las que un sujeto no domiciliado realiza sus actividades de negocios en el país correspondiente a través de un agente dependiente, es decir se ha pasado del concepto de presencia física a la presencia económica.

De este modo, un sujeto no domiciliado puede perfectamente participar de manera activa en la vida económica de otro país, a través del comercio electrónico, sin requerir de una presencia física importante o a través de un agente dependiente.

Como se puede apreciar, la OCDE considera que la definición de EP debe ser revisada para evitar los abusos, ya que considera que en varios países, la interpretación de los CDIs sobre EP en caso de agentes permite que los contratos para la venta de bienes de propiedad de una sociedad no residente sean negociados y concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de dicha sociedad, sin que los beneficios de estas ventas sean gravables en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local.

De esta manera, se han observado a diversas empresas que sustituyen los mecanismos mediante los cuales la filial local que inicialmente actuaba como distribuidor por “acuerdos de comisionista” da lugar a un traslado de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. (p.12)



CAPÍTULO III: ELUSIÓN FRAUDULENTE DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A TRAVÉS DE LOS ACUERDOS DE COMISIONISTAS

Antes de analizar los supuestos en los cuales se configura la elusión fraudulenta de la configuración de un EP a través de los acuerdos de comisiones y/o similares, resulta necesario remitirnos a la doctrina internacional para definir la noción esencial de la elusión y por ende el supuesto de elusión fraudulenta que trae a colación el concepto de fraude a la ley.

3.1 Elusión tributaria

Desde el punto de vista lingüístico, la elusión es la acción y efecto de eludir. Una dificultad se elude cuando se esquiva o evita con astucia o maña. Siguiendo la postura de Rosembuj T. (1999):

La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla. (p. 49)

De esta manera la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otra manera sujetas mediante la gestión lícita de medios negociales, aunque no acordes con la finalidad de la norma, llamada “voluntas legis”. (p.49)

En palabras de Tremonti G. citado por Rosembuj T. (1999), la elusión de la norma tributaria se configura cuando se perfeccionan presupuestos del derecho civil basado en la elección de tipos contractuales, con el único fin de minimizar la carga tributaria. La norma tributaria se coloca como la razón elusiva. (p. 249)

Por su parte, Hensel citado por Rosembuj T. (1999), afirma que la elusión fiscal no es ilícita en el sentido que aquel que realice los negocios jurídicos elusivos choque con una prohibición legal. (p. 251)

Por esta razón, es que la elusión aparece como irreprochable frente al derecho positivo, posición que comparto, ya que si existe una creación hábil de ventaja patrimonial que se efectúa sin violar la ley, y es válido porque crea incentivos para elaborar estrategias económicamente eficientes. Ello siempre y cuando se respete los límites de la legalidad. La elección de los instrumentos fiscalmente menos onerosa no puede considerarse ilícita per-se. Aunque en realidad, es cierto que en estos casos el único resultado perseguido es el de aminorar la carga tributaria o pagar menos impuestos.

No obstante, considero válida la postura de Mazoni citado por Rosembuj T. (1999), quien al respecto dice que: “Desde que la obligación tributaria está conectada al perfeccionamiento de específicos hechos imponible normativos, no se ve como el simple hecho de evitar la concreta realización de tales hechos imponible pueda considerarse per-se ilegítimo.” (p. 262)

Conforme a lo mencionado, bastará que se concrete el hecho imponible para que sea sometido al impuesto, exista o no un resultado objetivo de menor impuesto, esto último es irrelevante. A diferencia de la evasión, en esta sí hay un comportamiento ilegal del contribuyente, con el fin de la no satisfacción del tributo, un incumplimiento de la deuda tributaria, un comportamiento deshonesto y antitributario. Siguiendo la línea de lo señalado, mientras que por un lado la elusión se basa en impedir la configuración del hecho imponible, la segunda figura busca más bien escapar a los efectos de la obligación tributaria, dentro del marco de la ilegalidad.

En consecuencia, la elusión se ejercita dentro de las prerrogativas de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación lícita. Por otro lado, el jurista García citado por Rosembuj T. (1999), define a la elusión como:

El resultado consistente en una aminoración de la cuantía o en la ausencia de nacimiento de la obligación tributaria, de una acción o conjunto de acciones ajustadas a la norma en cuya virtud no surge el presupuesto de hecho del tributo, o este aparece de tal modo que la cuantía de la obligación es menor que si no se hubiera realizado esa acción o conjunto de acciones, (...) desde un punto de vista tributario la elusión se produce cuando el presunto sujeto pasivo evita el presupuesto de hecho de la norma tributaria o actúa para que se produzca en un presupuesto un hecho imponible, que dé lugar a una obligación de menor cuantía. (p. 293)

Al respecto, Herrero citado por Rosembuj T. (1999), define la elusión tributaria como:

Aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria, por la que se trata de no realizar ese determinado presupuesto de hecho, realizando otro distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta. (p. 297)

De acuerdo con este autor, la elusión comprende los siguientes tipos: la elusión por la no realización del presupuesto de hecho, por economía de opción o ahorro fiscal y por abuso de las formas jurídicas, esta última si es ilícita. Sin embargo, existe discrepancia al respecto y por el cual muchos consideran que se trata de un reproche jurídico.

Una forma de combatir este tipo de elusión, sería a través de una cláusula general o una norma que permita la búsqueda del motivo determinante de un negocio dado cuando este cambia de una particular situación jurídica, a través de estrategias y maniobras llegando a inaplicar una determinada norma tributaria.

Por otro lado, Cosciano citado por Rosembuj T. (1999), quien afirma: “No se puede introducir tal norma en un ordenamiento donde la masa de disposiciones determina una pluralidad de interpretaciones que inducen al Fisco a considerar la opción del ahorro fiscal como práctica fraudatoria.” (p. 277)

3.1.1 Simulación de negocios jurídicos:

Una forma de elusión es la simulación la cual consiste en fingir una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada de la que nace un negocio jurídico aparente.

Según De Castro citado por Rosembuj T. (1999): “La simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea este contrario a la existencia (simulación absoluta) ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)”. (p. 59)

Cabe indicar que en este supuesto existe una contradicción entre la declaración y la intención real de quien la hace: la simulación se caracteriza por el acuerdo simulatorio entre el que realiza la declaración y quien recibe la constatación histórica de la ficción en que consiste el acto simulado.

Siguiendo a Ferrara citado por Rosembuj T. (1999), se trata de una divergencia intencionada y deliberadamente producida entre la voluntad y la manifestación, con el fin de engañar a los terceros. La simulación puede ser absoluta o relativa. (p. 235)

Bajo esta premisa, será absoluta cuando las partes crean con la propia declaración una apariencia de negocio que no quieren realizar y del cual no esperan ningún efecto, una apariencia sin contenido, que carece de todo contenido veraz y por tal resulta inexistente. Como se puede apreciar, esta figura es la forma más simple de simulación, en cambio en la simulación relativa las partes crean la apariencia de un negocio jurídico diverso del que en realidad quieren. En síntesis, se trata de un disfraz, donde en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico, con la intención de llevar a cabo otro.

De esta manera, existen 2 contratos: el contrato que se finge (negocio simulado) y el contrato efectuado (negocio disimulado) que es el que quieren las partes. Una vez descubierta esta simulación, el negocio falso se deja de lado, y dependiendo de la licitud del fin del contrato encubierta será admitido.

3.2 Diferencia entre elusión y fraude a la ley

Se debe tener claro que la simulación a diferencia del fraude a la ley, aunque tengan matices de convergencia. Así, el fraude a la ley se caracteriza por su finalidad de trasgresión indirecta de las normas jurídicas o, mejor dicho, rebasa los límites permitidos.

Al respecto De castro citado por Rosembuj T. (1999) nos dice: “La reacción jurídica frente a la simulación, se centra en el desvelamiento de la verdadera realidad jurídica, en el fraude a la ley se dirige a la destrucción de la realidad jurídica que abiertamente se intenta crear.” (p. 236)

Asimismo, Ferrara citado por Rosembuj T. (1999), señala que la naturaleza jurídica de la simulación niega que la ocultación sea un medio de fraude, mientras que la simulación es una ocultación que no pone ni quita nada al negocio realizado, pues al quitar el velo engañoso queda el negocio en su verdadera esencia, y si ella resulta contraria a una ley prohibitiva recién será considerado como un fraude a la ley.

La simulación en cambio, consiste en la creación de una ficción negocial, cuyo fin es la ocultación de la realidad, mientras que, en el fraude a la ley, se realizan actos reales, queridos, para producir un resultado que burle una norma imperativa. (p. 236)

El fraude podría provenir del negocio disimulado, el cual puede servir de medio para eludir una norma imperativa. La simulación tributaria, en el caso peruano adopta el concepto de simulación establecido en el Código Civil, a simulación es en principio un comportamiento que crea perjuicios a otros de buena fé desde su formulación. En palabras de Rosembuj T. (1999):

La ilicitud no obsta para entender que la simulación no deja de ser una conducta apropiada en el marco de la autonomía de la voluntad: el ordenamiento tributario acuerda que la realidad prevalezca sobre la apariencia en cuanto se refiere al acto o negocio efectivamente realizado por las partes, con lo que da carta de nacimiento al acuerdo de simulación la autonomía de la voluntad de los particulares, en sus relaciones de trascendencia tributaria. (p. 238)

En este caso, la norma tributaria no toma en cuenta la voluntad jurídica del negocio jurídico, pero en el caso de la simulación postula a que la calificación atienda el contenido del acuerdo de simular más que la apariencia que lo disfraza.

En la simulación tributaria las partes convienen en disfrazar a fines de evasión su acuerdo verdadero para inducir que ciertos actos o negocios son existentes cuando no lo son. Como se puede apreciar, aquí las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho, y mientras no se pruebe su apariencia mantienen plena validez, en consecuencia, la carga de la prueba le compete a quien le alega. Según Rosembuj:

La carga de la prueba de la simulación incumbe a la que la invoca, y es la Administración la que deberá reforzarla, por todos los medios admisibles en derecho, estableciendo los hechos y la intención de los particulares-motivos(...) La Administración debe apreciar la simulación mediante la aportación de los datos de hecho que justifican su pretensión, porque de lo que se trata no es sino de fijar los que fueron efectivamente realizados por las partes y estima disimulados Y si bien las presunciones le servirán a su finalidad (..) la prueba debe ser convincente y segura.(p. 236)

En el supuesto de una ocultación de beneficios, no basta intuir una simulación absoluta, sino probarla utilizando presunciones relativas, salvo prueba en contrario que permita su

plena convicción. En este caso, si la administración invoca la simulación deberá probarla.

3.3 Fraude a la ley

Un punto importante de partida es el concepto del fraude a la ley, pensemos en un legislador que elige como presupuesto de hecho de los tributos, aquellos hechos que revelan cierta capacidad económica, para ello el legislador puede describirlo de manera directa o genérica.

Luego, elige como hecho imponible las formas jurídicas que normalmente revista la realidad, tal como lo menciona Ferreiro J. (1999), se toma como presupuesto de hecho un negocio jurídico que se utiliza normalmente cuando se quiere conseguir un determinado resultado. (p. 143)

No obstante, lo señalado, existen situaciones en que este resultado cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda y tienden al logro de diversos fines entre ellos: el evitar ser gravado o serlo con una menor carga impositiva.

Así, Ferreiro J. (1999), afirma que los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él se considerarán como fraude a la ley, expresado de la siguiente manera:

Incumple en este sentido la ley no solo quien amparándose en su letra esquivo su sentido, sino también quien, como de forma más precisa y con más amplia visión (...) realiza actos al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico. (...) Actúa en fraude de ley, amparándose en una norma dictada con otra finalidad, consigue un resultado contrario a la ley. (pp. 145-148)

La regulación sobre el fraude a la ley, presenta dificultades mayores en tanto que resulta en la práctica difícil de hallar una delimitación precisa y clara frente a las economías de opción. (p. 149)

La economía de opción deriva de la elección por parte del contribuyente de aquellas operaciones o vías jurídicas amparadas por la ley que determinan la adopción de un resultado efectivamente querido, con el menor costo fiscal posible. La sola definición de este concepto hace notar los graves problemas que puede fijar una frontera

de limitación. Por ello Ferreiro J. (1999) bien dice: “No se puede, entiendo, en el estado actual de los estudios jurídicos-tributarios encontrar una fórmula general que evite la frecuencia con que esas dificultades pueden presentarse.” (p. 150)

Sin embargo, se pueden proponer algunas ideas como, la prudencia de la administración ante casos de fraude a la ley, respetando la libertad de actuación de los privados para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias. En síntesis, el fraude a la ley implica soslayar la norma jurídica aplacible al negocio jurídico o contrato realizado, cobijándose en otra norma del ordenamiento por la cual sería un acto válido y eficaz. Como lo afirma Ferreiro J. (1999):

El presupuesto del fraude de ley es la presencia simultánea de dos normas, una es la que sirve de amparo para sustentar la legalidad del negocio, contrato o acto, que se produce y otra, que es la que aspira a desaplicar para no soportar sus consecuencias. (p. 151)

En ese sentido, el fraude a la ley, o “*fraudem legis*” no significa un ataque directo a la norma soslayada, ya que si fuese así devendría en nulo inmediatamente, sino la búsqueda de un amparo eficaz, o apariencia legal”, llegando a defraudar la finalidad práctica de la ley. (p. 152)

En este caso existe una alteración maliciosa por alguna de las partes de la situación jurídica o de hechos utilizados por la norma de conflicto como punto de conexión, con la finalidad de que sea otra norma la aplicable. De este modo la malicia en el fraude no es un requisito indispensable porque lo que se prohíbe y sanciona es el resultado fraudulento, la deducción de la carga tributaria por medios ilícitos. Se enfatiza el efecto jurídico, es decir el hecho imponible que debió producirse y cuya realización se impidió a través de medios negociales que lo bloquearon.

Por otro lado, siguiendo la línea de Rosembuj T. (1999), en el caso de las operaciones entre independientes, la administración tributaria no es la guardiana de la libertad de mercado, el contribuyente no está obligado a extraer de su empresa el máximo de beneficios que las circunstancias le hubieran permitido realizar. (p. 102)

En el caso de operaciones entre sociedades vinculadas o dependientes existe el Principio Arm's Length como límite, sin embargo, el abuso de las formas solo tendrá relevancia jurídica si el efecto ulterior que persiguieron las partes coincide con la intencionalidad fraudulenta del negocio jurídico, con el propósito exclusivo de evadir el

cumplimiento de la obligación tributaria. Solo en estos casos se perderá la eficacia del negocio jurídico y a su vez la debida aplicación de la norma eludida.

Habiendo culminado con la definición de los conceptos de elusión y fraude a la ley; a continuación, procedo a exponer el concepto de otra noción importante para efectos de poder comprender la Acción 7, referido al acuerdo del comisionista.

3.4 Acuerdo de comisionista

Retomando el concepto de acuerdo de comisionista, la Acción 7 la define como:

Un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar con un EP propiamente dicho al que puedan atribuirse tales ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. (p. 17)

De acuerdo a ello, el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos que son objeto del intercambio, por lo cual no se encontrará sujeto a gravamen por las rentas obtenidas por estas ventas, tributando en todo caso solo en lo que respecta a la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios, que por lo general es una comisión.

De hecho, una gran preocupación referida a la erosión de bases imponibles gira en torno a los acuerdos de comisionista. Así, la Acción 7 plantea el siguiente ejemplo, el cual se basó en una decisión judicial relativa a uno de esos acuerdos en la que se determinó que la sociedad no residente no tenía ningún EP siguiendo el siguiente esquema (p. 17):

- XCO es una empresa residente en el estado principal.

Esta empresa se dedica a la venta de productos médicos.

- Hasta el año 2000: YCO era una empresa residente en el Estado Y, vendía los productos médicos a clínicas y hospitales en el Estado Y.

Las empresas XCO e YCO forman parte del mismo grupo multinacional.

- En el año 2000, se cambia el estatuto de YCO mediante el cual en adelante pasa a ser comisionista luego de haberse celebrado un contrato de comisionista entre las dos empresas. En base a este contrato, YCO transfiere a XCO su activo fijo, existencias y su cartera de clientes, y acuerda vender en el Estado Y los productos de XCO en su propio nombre, pero por cuenta y riesgo de XCO (empresa principal).

- De esta manera los beneficios de YCO en el Estado Y se disminuyen en grandes dimensiones. (p. 17)

En este caso el comisionista actúa en “su propio nombre”, pero por cuenta de la empresa principal. Al respecto, la OCDE está preocupada por la problemática que genera esta estructura al parecer diseñada con fines elusivos. En ese sentido los puntos principales que generan una gran preocupación y forman como tal parte del a problemática gira en torno a lo siguiente:

La falta de EP trae como consecuencia que los beneficios de las ventas en el estado Y tributan en el país de residencia de la empresa principal, es decir en el estado X. Mientras que el comisionista solo paga los impuestos aplicables a la diferencia entre la comisión que cobra y sus gastos en el estado Y. Debido a este esquema, la OCDE considera elusivo, opinión que comparto no obstante no se debe olvidar de corroborar el factor subjetivo sobre la finalidad exclusiva de aminorar la carga tributaria o disminuir el importe por concepto de Impuesto a la Renta. Como se puede apreciar los cambios propuestos por la OCDE al artículo 5.5 del MOCDE apuntan a rebajar el umbral con el fin de reconocer la existencia de un EP, ampliando el concepto del mismo.

De este modo, el actual artículo 5.5. MOCDE requiere que el agente concluya los contratos para crear un EP de modo que la persona actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa.

Bajo esta modalidad se propone ampliar el concepto y aceptar la creación de un EP con la simple negociación de elementos materiales, incorporando al citado artículo: “o para negociar los elementos materiales de los contratos (...)”. Para ello, la negociación requiere:

1. Que se negocie en nombre de la empresa principal.
2. En el caso de traspaso de la propiedad o de derechos que cedan el uso sobre activos de propiedad de la principal o resulte

3. Aplicable para la prestación de servicios. (p.26)

Por su parte, la Acción 7 propone modificar el requisito de independencia del artículo 5.6 del MOCDE para:

1. Eliminar los ejemplos de agente independiente de “corredor” y “comisionista general”.
2. En el supuesto en el que una persona actúe exclusivamente o casi en exclusiva en nombre de una o más empresas vinculadas no se considerará como agente independiente.
3. Será necesario analizar todos los hechos y circunstancias para determinar si en efecto una persona es independiente cuando actúa en nombre de una o más empresas que no sean vinculadas. (p. 26)

Como se puede observar, antes se podía considerar como agente independiente a un comisionista que actuará en nombre de una o varias empresas, ahora con la modificación propuesta no será agente independiente.

Para efectos de la vinculación se considerará que una persona es vinculada con otra cuando posee al menos el 50% de los derechos de propiedad de la otra empresa o; si una empresa posee al menos el 50% del voto agregado y valor de las acciones de la otra empresa o los derechos económicos sobre la misma. Para ello, también se considerará el control de facto.

3.5 Venta de seguros

La Acción 7 plantea la situación mediante la cual una Compañía aseguradora ubicada en el Estado X vende seguros en el otro Estado Y a través de un Agente Y, quien no tiene autoridad para concluir contratos de seguros en nombre de la empresa principal. Sin embargo, el agente Y se encarga de recaudar las primas de los asegurados en representación de la empresa principal. En nuestro país, este caso no resulta ser tan relevante ya que los CDIs, siguiendo el Modelo ONU, recogen una regla especial para las empresas asegurados, excluyendo el reaseguro, en cuyo caso sí se configura un EP.

Por otro lado, se tienen las estrategias análogas que apuntan a evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE mediante la cual hacen referencia a situaciones en las que los contratos se negocian principalmente en un Estado, pero se celebran o

autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como “agente independiente”, encajando así en la excepción establecida en el apartado 6 del artículo 5, aun cuando se trate de una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que actúa. Como se puede apreciar, en este caso que claro que los contratos de comisionista y de estrategias se elaboraron con la única finalidad o principalmente para erosionar la base imponible del Estado en el que las ventas se llevaron a cabo. Conforme a lo mencionado:

Cuando las actividades que realiza un sujeto intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, se considera que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, salvo que este intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. Sin perjuicio de lo mencionado la Acción 7 consideró como estrategias para la venta de seguros en un Estado sin tener un EP en el mismo, que para el caso de una amplia red de agentes exclusivos que es usada para vender seguros de un asegurador no residente, resulta inapropiado abordarlo a través de una norma de EP, es decir tratar este supuesto de manera distinta a los otros tipos de actividades empresariales, y que las preocupaciones de BEPS que pudieran presentarse en casos en los que una amplia red de agentes exclusivos es usada para vender seguros de un asegurador no residente podría ser abordado a través de cambios más generales a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MOCDE, respectivamente. (p. 42)

3.6 Jurisprudencia internacional

A continuación, procedo a presentar la jurisprudencia internacional más relevante sobre el supuesto de configuración de EP en base a la figura del agente dependiente en aplicación del MOCDE y sus comentarios, así como supuestos especiales en los que se configura un EP por aplicación de la normativa interna, el MOCDE, o el CDI aplicable.

3.6.1 Caso ZIMMER

Un caso importante es el referido al Caso ZIMMER mediante el cual el Consejo de Estado francés, emitió sentencia el 31 de marzo de 2010. El presente caso analiza la estructura de comercialización de una entidad británica por medio de una sociedad filial

francesa que opera como comisionista en nombre propio y actúa por su propia cuenta. En este caso, el Tribunal de Apelación al principio reconoce la existencia de un EP, debido al carácter independiente de la comisionista que actuó siguiendo las instrucciones y el control de la entidad residente en el Reino Unido.

Posteriormente, el Consejo de Estado rectifica dicha decisión y considera que la operatividad diseñada en el contrato de comisionista estándar bajo la ley francesa impide que se configure un EP. La sentencia se rige estrictamente en base a un análisis legal y literal de la norma bilateral aplicable y la interpretación se basa estrictamente en lo establecido en el Código de Comercio Francés.

Cabe indicar que lo resaltante en este caso, es que se inaplica de manera radical la doctrina y estudios efectuados por la OCDE luego de la firma del Convenio aplicable en el año 1968, adoptando una interpretación antidinámica de la doctrina.

De este modo, el Tribunal excluye la figura del “comisionista” del concepto de EP por el hecho es decir la formalidad contractual de que actúe en “nombre propio”, por lo que no brindó opción alguna de que la cláusula contractual, la realidad operativa, económica de los hechos y funcional, demuestren lo contrario.

3.6.2 Caso DELL Noruega

En el caso DELL Noruega, el Tribunal Supremo noruego se basó en la posibilidad de configurar un EP en razón de la actuación a través de una filial que comercializaba productos en nombre propio y por cuenta de la entidad irlandesa, siendo un caso similar al caso DELL España.

Inicialmente, el Tribunal de Apelación de Oslo dictó sentencia el 2 de marzo del 2011 y reconoció la existencia de un EP debido a que consideró que existía en el plano de los hechos, una gran vinculación funcional y una dependencia a nivel operativo y económico de la filial. Luego, el 2 de diciembre del 2011, el Tribunal Supremo se pronunció en sentido contrario citando al caso ZIMMER anteriormente expuesto, para negar la existencia de un EP.

Al respecto, el análisis se centra en la falta de vinculación legal por parte del agente y por ende la inaplicación del comentario OCDE 32.1 el cual se entiende que solo aplica cuando existen facultades para concluir contratos. En ese sentido, se puede

apreciar una opinión interesante ya que considera que dicho comentario solo aplica al caso de agentes en general (propios del Common Law), y no a comisionistas del Derecho Civil (como el derecho noruego) que venden a nombre propio. Como se puede apreciar, aquí prevalece una interpretación literal y civilista sobre un enfoque funcional o sustancial. Sobre este punto, soy de la opinión que lo establecido por la OCDE, a través del MOCDE no resulta inaplicable en las jurisdicciones donde resulte aplicable el Common Law ni tampoco en aquellas donde rijan se aplique la doctrina romano-germánica (la mayor parte de los países de Europa occidental y los s países de Latinoamérica entre ellos el Perú).

Al respecto, considero que un enfoque sostenido en el Derecho Civil puede complementar el análisis formal contractual e ir de la mano con un enfoque funcional o sustancial, si bien en algunos casos pueden no coincidir la idea es que lo que acordado en los contratos sea un fiel reflejo de lo acontecido a nivel fáctico, funcional o sustancial y operativo. De modo que la sustancia prevalezca sobre la forma, pero sin anular a esta última.

3.6.3 Caso ROCHE

En el caso ROCHE el Tribunal Supremo español emitió sentencia 1626/2008 el 12 de enero de 2012, concluyendo que las actividades empresariales que realizaba la empresa ROCHE residente España se encontraban sometidas a las órdenes e instrucciones de ROCHE Suiza.

Al respecto, las actividades empresariales de ROCHE España se encontraban sometidas a las instrucciones de ROCHE Suiza, esto se reflejaba en el hecho de que esta última imponía el precio, de acuerdo con los valores de mercado, sobre los cuales ROCHE España debía comercializar los productos.

En ese sentido, se determinó que:

ROCHE España constituía un agente dependiente de ROCHE Suiza en virtud de que en España producía y elaboraba a través de ROCHE España, los bienes que la misma se encargaba de comercializar asumiendo para ello el riesgo de la operación. De este modo, se rechaza la tesis de que la actividad que realizaba ROCHE Suiza a través de ROCHE España fuera de carácter auxiliar y se determinó así que la actividad realizada

por ROCHE España que consistía en actividades de producción y promoción la efectuaba en calidad de agente dependiente.

La sentencia dictó que ROCHE Suiza contaba con un EP en España. Asimismo, se observaron indicios en el que se apreció que ROCHE Vitamins actuaba como un agente dependiente de ROCHE Vitamins Europe.

De este modo: “su actividad de fabricación se limitaba a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, mientras que por su parte ROCHE Vitamins Europe hacía frente a la mala decisión de aplicar una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos”. En este caso, un factor importante está referido a la localización del riesgo empresarial para efectos de medir el grado de independencia.

El riesgo era soportado por la sociedad no residente; las consecuencias negativas en el patrimonio de ROCHE Vitamins producto de la indebida ejecución de las órdenes recibidas no iban más allá de los efectos que puede afectar a un empleado si no cumple adecuadamente las órdenes de su principal.

Así cuanto más se asemeje a una relación de principal y agente a una de empleador y empleado existen mayores posibilidades de que no se le considere jurídicamente independiente. Adicionalmente, el precio que ROCHE Vitamins Europe pagaba a la empresa española por los bienes que producía (costo de producción más un porcentaje de margen de utilidad), resulta evidente deducir que esta última no asumía riesgo alguno tanto a nivel económico, operativo o financiero.

En este aspecto, es importante tener en claro que hay una diferencia entre fabricar siguiendo las instrucciones del cliente e incluso aceptar precios máximos versus el hecho de fabricar para un solo cliente, por orden de este y siguiendo sus instrucciones al precio de costo y con una comisión.

Como se indicó, ROCHE Vitamins Europe producía en España a través de un agente dependiente (ROCHE Vitamins) los bienes que luego comercializaba, asumiendo los riesgos y los avatares propios de toda actividad económica, sin que exista argumento en alegar que dicha actividad de fabricación era una actividad auxiliar, secundaria o preparatoria de su giro principal, por lo que se encuentra fuera del ámbito de aplicación lo establecido en el artículo 5, apartado 3, del Convenio, el cual

aplica para delimitar el lugar fijo de negocios, y aplicarlo para el análisis del agente dependiente.

Al respecto, se debe indicar que no constituye ningún tipo de las actividades preparatorias o auxiliares porque ROCHE Vitamins Europe contaba con su propio presupuesto, sin el cual no hubiera sido posible cumplir con su objeto principal; además porque no se ajustaba a ninguna de las operaciones auxiliares o preparatorias que enumera la disposición mencionada, el cual, por ser de carácter de excepcional, se debe interpretar en forma restrictiva. Por lo tanto, es correcto lo señalado por la Administración al afirmar que ROCHE Suiza operaba en España a través de un EP.

3.6.4 Caso BORAX

La sentencia emitida por el Tribunal Supremo español el 18 de junio de 2014 resolvió que en efecto existe un EP cuando una entidad no residente mediando acuerdo, se sirve de almacenes para depósito, transformación y empaquetado de mercancías a través de una empresa filial española que actúa como agente para su venta.

De acuerdo a esta sentencia no es necesario que el lugar fijo de negocio pertenezca al no residente siempre y cuando tenga el derecho de uso del mismo, pudiendo inclusive pertenecer a una tercera compañía. Asimismo, tampoco se requiere que el espacio, instalación o medio material empleado para realizar la actividad sirva exclusivamente a dicho fin. En el presente caso se efectuó una reorganización que finalmente solo consistió en un cambio de titular de las actividades, sin que en esencia haya existido un cambio sustancial, vale decir que haya cambiado en realidad la localización de la actividad ni sus características.

Esta sentencia recoge el concepto establecido en su legislación interna referido a: “las sociedades terceras o vinculadas que actúen controladamente como fabricantes por encargo y comisionistas de la empresa no residente, contando de este modo con una estructura empresarial sustancial en España, sirviéndose de entidades operativamente dependientes”.

En este caso, BEL (en adelante, BEL) viene a ser:

La matriz de un grupo de empresas que se dedica a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX. Los productos son importados de Argentina y Estados Unidos, posteriormente son depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc. hasta su venta final.

Dicho proceso, era llevado a cabo por las filiales de BEL (concretamente, en España y Portugal, por BORAX ESPAÑA (en adelante, BES), cuyo capital pertenece en un 100% a BEL). Es recién que a partir de 1 de enero de 1996 estas operaciones fueron asumidas directamente por BEL, utilizando como centros de distribución los almacenes de sus filiales.

Al respecto, BES disponía de una zona industrial conformada por una planta de molturación, una planta de envasado, almacén, laboratorio y oficinas. Con fecha 01.01.1996 entraron en vigencia dos (2) contratos firmados el 28.12.1995 entre BEL y BES: por un lado, uno denominado "de provisión de almacén y prestación de servicios" y por otro lado el "de agencia".

Con respecto al primer contrato, BES se obligaba a proporcionar a BEL el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc.), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que necesite.

Con respecto al segundo contrato, BES se convertía en agente independiente de BEL, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determinará BORAX EUROPE. Bajo esta premisa, el agente debería remitir los pedidos a BEL, quien no estaba obligada a aceptarlos. Es decir, BES no estaba autorizado a aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta. Asimismo, BES no podía obligar a BEL ni estaba facultada en contratar en su nombre.

En este caso, se verificó que BES vendió a BEL la totalidad de sus existencias; asimismo se detectaron varios hechos que evidenciaban un encubrimiento constante de las decisiones, la utilización del personal empleado y las relaciones comerciales de ambas entidades con los clientes, lo cual demostraba la imposibilidad de deslindar las actuaciones de política comercial y de gestión de ambas empresas.

De esta manera se consideró que las actividades que BEL realizaba en España, tales como importar productos para que se sometían en las instalaciones españolas a los procesos mencionados, canalizándose sus ventas a través de una oficina ubicada en dichas instalaciones en que se realizan aquellos trabajos revelaban que BEL se servía de las instalaciones fijas y de los recursos de la filial española para desarrollar en España sus actividades las cuales eran mucho más que el mero ejercicio de una actividad preparatoria o auxiliar. Por el contrario, se afirmó que BEL cuenta en España con una estructura empresarial fija, permanente e íntegra de modo que se cierra todo el ciclo de comercialización.

Para ello, utilizaba unas instalaciones fijas que no son independientes ni se podían separar del lugar donde BES prestaba los servicios operativos contratados y donde, a su vez se reciben los pedidos de los clientes y se cerraban las ventas. De este modo, no era posible separar o disgregar el servicio de almacén de las demás tareas y procesos realizados en las instalaciones ubicadas en Nules.

Al respecto, se señaló que dichas actividades no tienen carácter preparatorio o auxiliar, sino sustancial, de la actividad de BEL en territorio español. Asimismo, la inspección se basó en el uso de los recursos humanos en España por parte de BEL, en este caso todas las tareas administrativas que forman parte esencial de sus operaciones en España se efectuaban a través de los empleados de BES, retribuyéndose dichos servicios por BEL a BES. Por otro lado, se consideró que la actividad comercial de BEL se llevó a cabo por los empleados del departamento de ventas de BES y que las condiciones y restricciones contractuales prácticamente impuestas a BES mediante el contrato de agencia, como el hecho de no aceptar pedidos, entre otros, no se habían cumplido en la práctica. Adicionalmente, se señaló que todo ello había permitido a BEL disponer de una estructura empresarial fija, permanente, establecida e íntegra en España, que cierra el ciclo productivo y de comercialización (transformación, manipulación y venta), por lo que se verificó la existencia de un EP.

Al respecto, la sentencia señaló que ya en reiteradas ocasiones se había pronunciado sobre el concepto de EP, pudiendo reproducir a tal fin los pronunciamientos de la Sentencia de 20.05.2010, dictada en el Recurso N° 503/2006, en la que se señala:

Para entender el concepto de "EP", la Sala considera ilustrativo el traer a colación otras normas de la Ley del Impuesto que permiten aclarar o entender su significado. En este

sentido, la sentencia expresamente señala que el artículo 4º.1.b, de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que: "Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo. (p.7)

Conforme a lo expuesto, la sentencia concluye en indicar que BEL, dedicada a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX, se servía de España a través de un EP. De este modo, la propiedad de las mercancías, que pertenecían a BEL, lo cual estaba totalmente acreditado y reconocido de manera constante por la misma sociedad, por lo que al haberse constatado que todas las actividades relacionadas con estas mercancías eran realizadas por BES.

Estas actividades consistían en las actividades de transporte, control de calidad, depuración, envasado, etc., las cuales se estaban realizando por cuenta de BEL, de forma que esta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende. Sobre este punto, la sentencia acotó que el hecho de que, para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo (recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.), se contrate los servicios de BES no modifica el sentido de la conclusión en lo más mínimo. Por otro lado, la sentencia señaló que resultaba irrelevante que BES sea filial de BEL, pues a la misma conclusión se hubiera llegado si se trataran de sujetos no vinculados.

Finalmente, también resultó acreditado que BEL ejercía sus actividades mediante dicha instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BES, a quien contrata y retribuye por ello, pero quien, no puede ni contratar en nombre de BEL ni obligar a esta jurídicamente. Por lo tanto, la sentencia concluyó en que concurren los tres (3) elementos necesarios para determinar que BEL ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios, el cual califica como un EP en España.

3.6.5 Caso DELL España

Con fecha 20 de junio del 2016, el Tribunal Supremo español dictó sentencia en el recurso de casación presentado por DELL Products Ltd. (en adelante, DELL) contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 8.06.2015. El Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación y confirmó la línea interpretativa adoptada en sentencias anteriores mediante la cual considera que una sociedad no residente en España puede tener un EP en España por el desarrollo de las actividades de su filial en España y por el contrato de comisión que las vincula. De este modo, el Tribunal Supremo desestimó dicho recurso en lo referido a la inexistencia de un EP y a la atribución de sus rentas.

El Tribunal español consideró que los productos de DELL se comercializaban en territorio español a través de una estructura compleja, mediante la cual se realizaba una parte importante de la actividad principal. Así, “una parte esencial de las funciones comerciales como el control de mercado, promoción, publicidad, captación y contratación de clientes, tiendas virtuales, gestión de cobros, logística, servicios de instalación y de asistencia técnica y garantías, etc. se dieron lugar en España”.

Cabe señalar que, en este caso, la comercialización de los productos se realizaba a través de una página web, cuyo dominio es “.es”, por lo que el tribunal consideró que existe un EP virtual, a pesar ir en contra de lo indicado por los Comentarios del MOCDE.

La sentencia determinó que DELL cuenta con un lugar fijo de negocios en territorio español y que actúa a través de un agente dependiente que es DELL España (en adelante, DELLES), en calidad de único comisionista. De este modo, consideró que DELLIR operaba en España a través de un EP. La existencia de un EP en España determina la tributación por las rentas asignables a este en términos similares a la tributación a que se someten las entidades residentes.

La sentencia señaló que en el marco de operaciones con países con los que España ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, la existencia de un EP debe realizarse en base a sus disposiciones.

En ese sentido, se requiere efectuar un doble análisis sobre la: (i) existencia de un lugar fijo de negocios en España y (ii) la existencia de un agente dependiente. En este caso, el Tribunal Supremo otorgó una gran flexibilidad al término lugar fijo de

negocios, por lo cual no requirió una relación directa y utilización física del establecimiento por parte de la entidad no residente.

En base a este criterio, concluyó que existe un EP en España porque DELL realiza funciones en las instalaciones y con el personal de su filial en España. A raíz de esta situación, se produjo cierta confusión entre las funciones de la filial y su matriz.

Por su parte, el Alto Tribunal se ratificó en la interpretación restrictiva del término agente independiente contenido en el Convenio. De este modo, basó sus conclusiones en la necesidad de efectuar un análisis funcional y fáctico revisando el alcance y límite de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgo, entre otros, del principal sobre el agente, para lo cual señaló que el rasgo más característico, era la desvinculación económica y operativa, así como la autonomía.

Esta sentencia marcó un precedente debido a partir de ello los grupos multinacionales con operaciones en España a revisar sus estructuras en la cadena de suministro y de comisionista en España.

Esta sentencia confirma la posición de la Administración española la cual consiste en considerar que las “estructuras de comisionista” generan un EP para el comitente por las actividades llevadas a cabo por el comisionista, distinta a lo resuelto por los tribunales extranjeros en relación con dichas estructuras.

De esta manera, el Tribunal se aparta de una interpretación literal de los términos contenidos en el Convenio de doble imposición con Irlanda, para adoptar la “doctrina funcional-economicista-sustancialista” la cual, según este Tribunal Supremo, proviene de los Comentarios al MOCDE.

Al respecto, considero que se debió analizar las circunstancias fácticas en las que se desarrolló el supuesto de hecho, cómo se ejecutó el contrato de comisión que surgió luego de la reorganización de las actividades del grupo multinacional en España, antes que remitirse directamente a los Comentarios del MOCDE.

Por otro lado, la sentencia es susceptible de una comprensión más lógica y coherente acorde a los Comentarios del MOCDE, y requeriría de una mayor precisión y corrección en cuanto a los criterios del análisis funcional que posibilitan la atribución de rendimientos a los EPs en virtud de los CDIs. En este caso se consideró que se configura un EP en base a la aplicación del artículo 5.1 y del 5.5 del MOCDE. En ese sentido, se consideró que existía un EP en base al artículo 5.1 del MOCDE por contar

con instalaciones de DELLES que constituirían el lugar fijo de negocios a través del cual DELL desarrolla su actividad. El desarrollo de dicha actividad podía realizarse de forma mediata a través del personal de DELLES.

Asimismo, se consideró que existía un EP en aplicación del artículo 5.5 del MOCDE debido a que existía una relación de dependencia y vinculación del comitente en aplicación de la doctrina funcional-economicista-sustancialista. Así se consideró que basta con que exista vinculación jurídica entre comitente y comisionista para que el comisionista que actúa en nombre propio (representación indirecta) genere un EP de Agencia. Como consecuencia se imputaron al EP los beneficios por la totalidad de las ventas en España, así como por las ventas a grandes clientes (comisionista DELLES).

De este modo, se analizaron dos puntos: la cuestión fáctica sobre las ventas a particulares y pymes del comisionista y la vinculación funcional. No obstante, si de acuerdo a las estructuras de distribución se configuraba un EP en base al artículo 5.1 del MOCDE, la Acción 7 no habría sido necesaria.

La sentencia, es susceptible de una comprensión más lógica y coherente acorde a los comentarios del MOCDE, y requeriría de una mayor precisión sobre los criterios legales derivados del análisis funcional que facultan la atribución de rentas a los EP.

3.7 Necesaria modificación del concepto de EP

Como se ha mencionado a lo largo de todo este trabajo de tesis, resulta necesaria una modificación del concepto de EP considerando que este ha ido variando a través del tiempo, revistiendo por la misma naturaleza de las operaciones de una gran complejidad como es el caso del supuesto del concepto preliminar de base fija el cual ha ido evolucionando a adoptar otros criterios adicionales como el de permanencia, temporalidad y el hecho de prescindir del requisito de un anclaje físico a un punto geográfico específico de un determinado territorio.

Si bien es un tema relevante a nivel internacional sigue siendo de escaso análisis hasta el momento en que se elaboró el informe del Plan BEPs, específicamente la Acción 7, no obstante si bien esta propone modificar algunos apartados del artículo 5 del MOCDE no existe una solución única y uniforme que zanje todos los temas implicados; por lo que aún existe un camino largo por recorrer a fin de lograr el tan

ansiado objetivo de evitar las estrategias elusivas a través de la configuración de un EP por medio de la figura del agente.

Al respecto, como bien lo afirma Carmona, N. (2012), resulta importante el enfoque efectuado por la OCDE con respecto al análisis de la conducta al momento de la contratación a través de la figura del agente dependiente en cuyo caso se puede generar un EP (en el supuesto que de acuerdo a la operativa empresarial tenga un alcance más que preparatorio o auxiliar y se realice a través de un tercero).

Asimismo, como señalan los comentarios el poner un activo sustancial (equipo automático) atendido por un agente “por cuenta de la empresa” así como la conducta de una sociedad no residente que vende (fabrica y vende) a través de terceros, funcionalmente “dependientes” y que actúan “por su cuenta” mediante todo un despliegue estructural (operativo y logístico) de alcance sustancial (importación, almacenaje, manipulación, en algunos casos transformación, promoción, venta, servicios, post venta, etc. de bienes propios) a través de instalaciones parcialmente propias, en principio auxiliares y mayormente ajenas pero “controladas” por y para el servicio de la empresa podría configurar un EP.

No obstante, resulta necesario de acuerdo a la Acción 5 del Plan BEPS (en adelante, la Acción 5) efectuar un análisis de la sustancia sobre la forma, en ese sentido a través de una lectura y/o interpretación expansiva, pero igual sustancializada del artículo 5.2 (sin necesidad de ampliar las normas generales antiabuso) (p. 53).

Bajo esta premisa, se busca evitar el escenario ocurrido en el caso DELL, es decir que una sociedad no residente con una reducida estructura de cabecera se lleve la mayor parte del beneficio, cuando en efecto la principal estructura, “fuerza de trabajo” formal o sustantivo valor agregado a la actividad se realiza y genera en el estado de la fuente. (p. 53)

Al respecto, la Acción 5 referida a la lucha eficaz contra las prácticas fiscales nocivas y perniciosas considerando la transparencia y sustancia lo cual sirve de recomendación para exigir una actividad sustancial aplicable en la instauración de regímenes especiales también puede resultar aplicable en el supuesto de agente dependiente cuando se pretenda a través de prácticas y/o estrategias elusivas configurar un agente independiente cuando en la realidad de los hechos a nivel fáctico, económico, operativo y en asunción de riesgos al margen del marco legal (forma) se trata de un

agente dependiente de la sociedad principal, es decir se constituye un EP; ello con la finalidad de alinear la tributación con la sustancia y asegurar que los resultados gravados no sean derivados o remesados artificialmente del país donde en efecto se generó el sustancial valor añadido. De este modo, en palabras de Carmona, N. (2012):

En suma, si resulta natural asignar un beneficio gravable a la funcionalidad empresarial desplegada y a los riesgos empresariales asumidos con la intervención de un agente dependiente “comercial”, debería ser igualmente natural asignar un beneficio gravable a la funcionalidad empresarial desplegada y a los riesgos empresariales asumidos por medio de uno o varios “superempleados” – personas, sociedades, filiales o no-, correctamente redistribuidos como tales, en la medida en que obren “por cuenta” de una entidad no residente desarrollando combinadamente una actividad sustancial en el Estado de la fuente. (p. 53)

De esta manera, existe una tendencia en aceptar y adoptar la doctrina sustancialista, como lo denomina Carmona, N. (2012), fáctica, antiformalista y economicista que incorpora constantemente los Comentarios del MOCDE, y ponderar en base a ello, las consecuencias. Al respecto, se menciona un ejemplo que es la cláusula del “beneficiario efectivo” (contenido en los artículos 10 y 12 del MOCDE y sus comentarios). Considerando que es la misma OCDE, quien predica una visión de sustancia ante la noción de EP plasmada en el artículo 5.1 (figura del lugar fijo) así como se entendería se debe interpretar la noción de EP establecida en el artículo 5.5 referido al agente dependiente, y no en base a un criterio formal y legalista. (pp. 54-55)

Con respecto a la figura del agente dependiente (comisionista) en nombre propio, siempre podrá aplicarse la recalificación y la prevalencia de la sustancia sobre la forma. De esta manera, como bien señala Carmona, N. (2012): “se colige con claridad la viabilidad de una recharacterización operativa, dada la funcionalidad real e incluso la indeterminación de las partes implicadas. De la invocación, como última bomberera, de las normas antiabuso no debiera haber duda.” (p.55).

Conforme a lo señalado, interpretar dejando de lado los formalismos haciendo prevalecer la sustancia sobre la forma, implica en términos de Carmona, N. (2012):

(...) pasando por encima de las apariencias formalistas, otorgar un voto a favor del EP/agente/comisionista en nombre propio, si se dan las circunstancias para ello: cuando la funcionalidad empresarial demuestra la “vinculación” efectiva del no residente, a quien se derivan los riesgos y beneficios de lo actuado por el comitente. (p. 55)

Sin perjuicio de lo mencionado, si la OCDE reformara en un futuro el denominado comentario 32.1 en base a la necesidad de que exista un vínculo legal entre el cliente y el comitente que demuestre que actúa “en nombre de” la empresa, se estaría realizando una interpretación dinámica distinta a la que existe ahora a la fecha.

Al respecto, el Informe final de la Acción 7 ha propuesto los siguientes cambios con respecto a la configuración de EP mediante la figura del agente dependiente, establecida en el párrafo 5 del artículo 5 del MOCDE, el cual debe ser sustituido conforme a lo siguiente:

No obstante, lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y, de esa forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de empresa, y estos contratos son:

- a) en nombre de la empresa, o
- b) para 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,

Se considerará que esa empresa tiene un EP 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 EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. (p.18)

Como se puede apreciar, la citada modificación contiene una definición más amplia de lo se entiende por EP, debido a que se está considerando que configurará un EP no solo en el supuesto del agente dependiente que concluye contratos “en nombre de la empresa” sino también cuando el agente habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son usualmente celebrados sin una modificación de fondo por parte de la empresa.

De esta manera, como bien lo describe Núñez, F. (2016), la nueva definición de EP deja de centrarse en la persona que culmina el contrato y pasa a verificar las

circunstancias y/o hechos para concluir el contrato, es decir se centra en las actividades que se llevan a cabo. (p. 10)

La modificación planteada tiene como objetivo impedir el uso de contratos de comisión o que se utilicen estructuras mediante planeamientos que se sustenten en el uso de estos instrumentos con el único fin de eludir la definición de EP y así evitar que se grave en el Estado de la fuente, cuando en efecto correspondería gravar en dicha jurisdicción. Del mismo modo, las modificaciones de los comentarios coadyuvan a que la interpretación se uniformice y brinda nociones y precisiones sobre lo que se debe entender por “desempeñar habitualmente el rol principal”.

El Informe Final de la Acción 7 del Plan BEPS señala que el párrafo 6 del artículo 5 del MOCDE debe ser sustituido conforme a lo siguiente:

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. (...) (p. 18)

Concuerdo con la propuesta de reducir las causas en las se considera a una persona como “agente independiente”. Por ende, se precisa que “cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará como un agente independiente”.

Asimismo, es correcto que la propuesta aclara que por aplicar esta regla no afecte la inaplicación del apartado 7 del citado artículo 5 del MOCDE, que por lo general establece que el hecho que una empresa matriz controle a su filial, no hace que la matriz tenga un EP.

Por otro lado, la propuesta ha señalado que el hecho de que una persona actúe “casi exclusivamente” para empresas estrechamente relacionadas implica que esta

persona no tiene actividades comerciales considerables aparte de las realizadas con estas empresas mencionadas. Tal es el caso de agente de ventas que actúa “casi exclusivamente” para empresas estrechamente relacionadas cuando menos del 10% de las ventas del agente son para empresas no estrechamente relacionadas.

Considerando todo lo expuesto en el presente trabajo de tesis, resulta relevante plantear los principales aspectos que se deberá tener en cuenta al momento de analizar la cláusula de agencia. Estos aspectos deberán ser verificados para poder concluir con certeza sobre la existencia o no de un agente, sea dependiente e independiente y en consecuencia si califica como un EP sujeto a tributación en el Estado de la fuente.

Con respecto a los supuestos establecidos en los párrafos 5 y 6 del citado artículo 5 del MOCDE, coincido con la opinión de Núñez, F. (2016) en la cual se debe partir el análisis por el párrafo 6, es decir si la persona actúa como un verdadero agente en condición de dependiente, el análisis deberá culminar en este punto. (p. 12)

Si se determina que a modalidad de agentes a los que hace mención el párrafo 6 no se ha verificado, habrá que analizar los tipos de agente a los que hace mención el párrafo 5. De este modo, coincido con la opinión del citado especialista en el sentido que el solo hecho de que el agente no tenga la condición de independiente, no implica que el agente constituya un EP de manera automática.

Por lo tanto, si el agente, materia de análisis, tiene la condición de independiente, el análisis culmina ahí, no existe un EP sobre el cual el estado de la fuente pueda ejercer su potestad tributaria.

En consecuencia, verificar la condición de agente independiente es un tema central que deberá analizarse al extremo detalle para lo cual se deberán comprobar los siguientes requisitos:

3.7.1. Independencia legal y económica

Ello implica que las actividades del agente no se encuentren sujetas a control por parte de la principal. De este modo, el agente independiente debe ejecutar su negocio desde su punto de vista siguiendo sus propios procedimientos, procesos, métodos y experiencia adquirida y aplicada. Al respecto, el principal puede prestar instrucciones, pero limitadas al resultado final del negocio. Así, como bien señala Núñez, F. (2016):

“si el principal interviene en la forma en que el agente independiente realiza sus labores, consideramos que la independencia legal no verifica”. (p. 13)

Actualmente, la independencia legal ya no basta para confirmar la condición de agente, deberá revisarse también la independencia económica del mismo. Para evaluar ello, resulta necesario formularse la pregunta si el agente es capaz de mantenerse en el negocio en caso que la principal decida ya no continuar con sus servicios. De este modo, resulta esencial verificar que el agente pueda valerse por sí mismo y en ese caso no depender de uno o incluso de algunos o pocos clientes. Otro factor adicional, es el referido al riesgo de la empresa. El agente independiente debe asumir el riesgo de pérdidas, o en todo caso compartirlas con la empresa principal. Así, mientras preste servicios a la mayor cantidad de clientes, se diversificará su riesgo empresarial, de modo que las pérdidas obtenidas por unos podrán compensarla con las rentas obtenidas por los otros clientes. De esta manera, si un agente trabaja exclusivamente para un o dos clientes, este más que seguro tendrá la condición de agente dependiente.

3.7.2 Actuación dentro del curso ordinario de los servicios

Como bien lo señala Núñez, F. (2016), este requisito fue introducido en el año 1958 por la OEEC con el fin de evitar la desnaturalización de la figura del bróker o comisionista general. En ese sentido, si un agente se denomina como tal debe comportarse de esa manera y las actividades que realice no se pueden ampliar a supuestos que están fuera del curso ordinario de sus servicios. De este modo, el párrafo 38.7 de los Comentarios del citado artículo 5 del MOCDE establece que una persona no puede alegar que actúa en el curso ordinario de su negocio, cuando realiza actividades económicas que le competen a su cliente y no a dicha persona. A manera de ejemplo si un agente comisionista que por lo general vende bienes a su nombre, no debería a su vez celebrar contratos en nombre de su cliente o principal. (p. 13)

3.7.3 Autoridad para concluir contratos

Con respecto a la frase “autoridad” esta debe interpretarse de acuerdo a la legislación interna de cada país. Como bien señala el especialista Núñez, F. (2016): “el agente debe concluir contratos que sean obligatorios para la principal y esta autoridad debe ser ejercida de forma habitual”. (p. 13).

Dicha autoridad puede ser vista tanto desde un punto de vista interno como externo. Con respecto al primero, se entiende desde la relación entre el agente y el principal, y el externo se refiere a la autorización entre el cliente y el agente. De acuerdo a lo señalado por Skaar citado por Núñez, F. (2016): “la autoridad en estos casos también se verifica si el principal puso al agente en una posición frente a terceros de buena fé, que justifica considerar que este último tiene autoridad para obligar al principal.” (p. 14)

Al respecto, comparto la opinión vertida sobre lo que se denomina “autoridad” coincidiendo así con la posición del autor en el sentido que esta autoridad para concluir los contratos también resulta aplicable a los agentes que tienen amplios poderes para negociar contratos. Así, si la principal acepta que el agente establezca las condiciones de un contrato, en la realidad de los hechos lo que está sucediendo es que el principal está aceptando que el agente tiene poder para concluir los contratos.

Cabe indicar que la autoridad para celebrar contratos no solo aplica cuando el agente celebra los contratos en nombre de la principal. Los contratos firmados por el agente no deben corresponder a actividades preparatorias o auxiliares. La vinculación legal es un elemento que poco a poco está deviniendo en desuso, obsoleto, dejado de lado por lo que la expresión de “la autoridad para concluir contratos” debe revisarse desde una perspectiva económica, para determinar la participación del agente y su discrecionalidad para la toma de decisiones.

SCIENTIA ET PRAXIS

CONCLUSIONES

La conformación de un EP implica la presencia de una entidad no residente en un país y determina la posibilidad de que este pueda gravar las rentas obtenidas por esta entidad. En el ámbito de los Convenios para Evitar la Doble Imposición se tiene la regla general aplicable a las rentas empresariales sobre la cual los beneficios de una empresa “residente” en un Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que realice su actividad en el otro Estado contratante a través de un EP situado en él.

- El concepto de EP determina cuando el país de la fuente puede gravar estas rentas empresariales obtenidas por un sujeto no residente en el marco del artículo 7 del CDI. Bajo este criterio, si una sociedad no residente desarrolla actividad de esa manera, los beneficios empresariales que obtenga podrán someterse a imposición en el otro estado de la fuente, en la medida en que puedan atribuirse a dicho EP.
- Resulta un tema trascendental y complejo en materia de tributación internacional, delimitar el concepto de EP bajo la figura del agente dependiente.
- El principal problema que versa sobre la “cláusula de agencia” se refiere al hecho de que su constatación y/o verificación no parte de la premisa de la existencia de un lugar o espacio físico que esté a disposición del sujeto no residente.
- La determinación de esta figura del EP resulta complicada debido a que no solo basta analizar la relación legal entre el agente y su cliente, sino también efectuar una serie de estudios, que sustenten la relación económica. Un punto central de análisis sobre la cláusula de agencia versa sobre la caracterización del agente, sea en calidad de agente independiente o dependiente. El agente independiente no configura un EP. Existen una serie de elementos esenciales para determinar si estamos ante la condición de agente, los cuales deben ser analizados detalladamente desde un punto de vista económico más que legal.

En efecto, el Informe de la Acción 7 del Plan BEPs plantea promover un sistema tributario internacional justo donde las operaciones internacionales dentro de una economía globalizada se efectúen de manera transparente y que responda a las nuevas tecnologías y modalidades de negocios actuales; de modo que se evite el uso abusivo y fraudulento de los CDIs. Dicha acción si bien no es la panacea ni la cura de todos los males referidos al uso abusivo de figuras jurídicas o económicas para eludir la configuración de un EP, marca un hito de referencia para aquellas jurisdicciones cuyas legislaciones han sido bastante permisivas para ello y que no cuentan con mecanismos como cláusulas antielusivas generales o específicas para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. No obstante, sin perjuicio de lo mencionado si se compara lo que propone la Acción 7 del Plan BEPs con nuestra legislación interna, se podrá apreciar que no es una novedad en el sentido estricto, debido a que los principales supuestos del artículo 5 del MOCDE se encuentran ya plasmados en nuestra legislación interna.

Al respecto, los numerales 2 y 3 del inciso a) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias; contiene un concepto de establecimiento permanente bajo los siguientes términos como:

“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.”

En ese sentido, el numeral 5 del inciso b) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que:

“Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante

realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.”

Como se puede apreciar, en sentido estricto lo planteado por la Acción 7 del Plan BEPs no constituye una novedad para nuestra legislación interna y por lo tanto la norma plasmada en el reglamento busca evitar supuestos abusivos con el fin de eludir la configuración de EP bajo la figura del agente independiente cuando este realice más del 80% de sus actividades en nombre de la empresa, en cuyo caso se entiende que existe una dependencia casi exclusiva con el representado.

La Acción 7 del Plan BEPS va más allá al añadir que aparte de la vinculación entre las partes, se analice la propiedad de los bienes y los servicios prestados por el agente, así como al factor de que este último ejerza acciones que conduzcan a la culminación de contratos. Conforme a lo expuesto, si bien no hay un aporte sustancial o un cambio estructural en lo que respecta a la configuración del supuesto de EP y los mecanismos de protección contra el abuso de figuras elusivas a través del contrato de agencia y los comisionistas; si existe un avance en el sentido de que se establecen supuestos específicos que permiten determinar la existencia de una elusión a través de la figura del agente o de los comisionistas. Asimismo, con respecto a las actividades preparatorias y auxiliares, la lista contenida en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE solo recoge ejemplos de supuestos, por lo que corresponderá analizar en cada caso concreto la naturaleza de dicha actividad. De todos modos, este informe sirve para unificar criterios para aquellos países que formen parte de la OCDE y aquellos que como Perú están encaminados a formar parte de la misma, apuntando a una interpretación armónica internacional con respecto al concepto de EP más allá de la literalidad de la norma. No obstante, por seguridad jurídica los cambios planteados por el informe son prospectivos y, como tal no deberían afectar las anteriores interpretaciones del MOCDE y de los CDI.

Al respecto, considero que justo en aras de la seguridad jurídica no resulta aceptable que las disposiciones (recomendaciones) contenidas en el informe sean de aplicación retroactiva. Finalmente resultará importante analizar la posición del Perú con respecto a la adopción paulatina e integral de los cambios recomendados al artículo 5 del MOCDE previsto en el Informe, lo cual puede diferir del nivel de aceptación e interpretación de la definición de EP en los diferentes países, lo que puede conllevar algunas contingencias en su aplicación. Por ende, esperamos que nuestro país adopte una posición coherente con respecto a la adopción de las recomendaciones planteadas.

RECOMENDACIONES

En la actualidad no existe una propuesta única y uniforme de solución que logre zanjar el tema referido a la problemática de la configuración del EP en base a la figura del agente dependiente. Actualmente, no existe una solución unívoca para zanjar de manera absoluta y definitiva el tema, debido a que inclusive en la actualidad la OCDE a través de la Acción 7 ha propuesto modificar la expresión inicial de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o instrumentos artificiosos utilizados para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo trasnacional deviene en la práctica, en la celebración de contratos.

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

- Con respecto a la problemática que recae en el análisis para determinar la configuración de un EP bajo la figura del agente dependiente; la OCDE ha venido estudiando y revisando la cláusula de agencia durante los últimos años para delimitar los alcances del EP. Por ello, se propusieron una serie de modificaciones a los comentarios y se trabajó arduamente en la Acción 7 del Plan BEPS, la cual propone modificar los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MOCDE para luchar contra dichas estrategias.
- La Acción 7 del Plan BEPS, propone atacar directamente los acuerdos de agentes independientes que evitan la configuración de un EP, para así impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, mediante la utilización de mecanismos de comisionista.
- Con respecto a la cláusula de agencia, el tema es complejo por la ausencia de un espacio o lugar fijo de negocios donde un sujeto no residente desarrolla un negocio. La cláusula de agencia como un EP, es concepto que viene desde inicios del siglo pasado. Sin embargo, como bien lo señala Núñez, F. (2016), el hecho que esta figura tenga vasta historia no implica que hoy exista claridad sobre sus alcances. (p. 15)
- Un punto de partida consiste en delimitar la “cláusula de agencia” mediante la cual se considera que un agente en calidad de dependiente constituye un EP de su principal. Un agente independiente debe tener autonomía y discrecionalidad para ejercer sus funciones.

- Al respecto se recomienda verificar tanto en los contratos como en la realidad económica, operativa, funcional y de la asunción de riesgos la independencia económica del agente frente a sus clientes y asumir su propio riesgo empresarial.
- Del mismo modo, se recomienda verificar que la prestación de servicios del agente se realice en el curso ordinario de su negocio. Dicho concepto se distorsiona al momento de utilizar la figura del bróker o comisionista de manera indebida.
- Por otro lado, se recomienda analizar la expresión de lo que se entiende por “autoridad para concluir contratos” facultad que se ha ido ampliando en el transcurso de los años. Cabe reiterar que la vinculación legal ha dejado de ser un factor relevante para dar paso a un análisis fáctico de la realidad, de este modo la vinculación económica es un elemento que determina si el agente cuenta con dicha autoridad.
- Resulta necesario efectuar un análisis de la sustancia, o del fondo sobre la forma para aceptar que dichas operaciones efectivamente fueron efectuadas por dicha sociedad no residente, conforme lo sugiere la Acción 5 del Plan BEPs.
- Finalmente, uno de los desafíos actuales vinculados al criterio de sujeción para brindar un adecuado tratamiento tributario a las operaciones internacionales y la atribución y calificación de las rentas están interrelacionados con la redefinición del concepto de EP bajo la figura del agente dependiente siguiendo las coordenadas planteadas a manera de recomendación. El tema aún no ha sido resuelto del todo pero considero que estamos en buen camino y un óptimo punto de partida para que las posteriores generaciones tengan un panorama más claro sobre esta modalidad de configuración de EP.

REFERENCIAS

- Albadalejo, M. (1993). *Derecho Civil. Introducción y Parte General. Tomo I.* Barcelona: Bosch.
- Asociación Española de Asesores Fiscales (2007). *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles.* Navarra: Aranzadi S.A.
- Calderón Carrero, J. (2004). *Análisis a la luz del modelo de convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española. Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.* Madrid: Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
- Conseil d'État, (20 de Mayo de 2017). N° 304715, ECLI: FR: CESSR: 2010:304715.20100331. Recuperado de: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000022057617>
- Consejo General del Poder Judicial (2014). Sentencia de expediente N°: STS 2680/2014 - ECLI: ES: TS: 2014:2680. Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7123477/tributario/20140714>
- Durán, L. (2007). 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 rentas empresariales de sujetos no domiciliados. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/319_04_duran.pdf
- Ermoglio, E. (n.d.) *El Establecimiento Permanente en el proyecto de la Reforma Tributaria.* Montevideo: Revista Tributaria N° 196.
- Felices, V. (2016). El Establecimiento Permanente en los convenios para evitar la Doble Imposición bajo el Modelo OCDE suscritos por Perú y el impacto de las iniciativas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) en el ordenamiento jurídico-tributario peruano. (tesis para optar el grado académico de Maestro, Universidad de Lima, Lima, Perú). Recuperado de: <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/3109>
- Ferreiro, J. (1999). *Curso de Derecho Financiero Español.* Madrid: Marcial Pons.
- García, F. (1996). *El establecimiento Permanente: Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria.* Madrid: Tecnos.
- García, F. (2010). *Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Aspectos Controvertidos.* Buenos Aires La Ley.
- García, F. (enero – marzo del 2017). *Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso DELL).* Recuperado de:

<http://blog.benitoregalado.es/wp-content/uploads/2016/11/notas-sobre-la-sentencia-del-tribunal-supremo-de-20-de-junio-de-2016-ca....pdf>

- Garrigues (junio 2017). Estructuras de comisionistas en grupos multinacionales en España. Recuperado de: http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/estructuras-de-comisionistas-en-grupos-multinacionales-en-espana
- Goyburu, N. (2014). El poder irrevocable ¿contrasentido jurídico? (tesis para optar por el grado de magister en Derecho Civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú). Recuperado de: <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/5867>
- Gutiérrez de Gandarilla, F. (2010) *El Concepto Tributario de Establecimiento Permanente*. Madrid: Comares.
- Huidobro, A. G. (1996). *El Establecimiento Permanente como posible instrumento de integración en América Latina*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Méndez, R. (2009). *El Establecimiento Permanente: Análisis Conceptual*. Montevideo.
- Montaño, C. (15 de Abril del 2017). *El Establecimiento Permanente en los países miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*. Recuperado de: <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>
- Montestruque, K. (2010). El establecimiento permanente de empresas peruanas en el exterior. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú (355-374). Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1627_13_CT30_KMR.pdf
- Norway, Supreme Court (20 de Mayo del 2017). HR-2011-02245-A, (Case N° 2011/755). Recuperado de: http://itatonline.org/archives/?dl_id=569
- Núñez, F. (2016). La cláusula de agencia y el concepto de Establecimiento Permanente. Ponencia Individual XIII Jornadas IPDT. El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/files/Nunez_XIIIJorIPDT_mar2017.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (octubre 2011-febrero 2012). Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention. Recuperado el 15 de junio del 2017 de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (julio 2010). Instituto de Estudios Fiscales. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7 – Informe final 2015. Recuperado de: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315344e.pdf?expires=1501517447&id=id&acname=guest&checksum=40A70713A1B2E0AA5D18E70DADA113BB>
- Rosembuj, T. (1998). *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons.
- Rosembuj, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Rosembuj, T. (2003). *Derecho Fiscal Internacional*. Buenos Aires: IEFPA, Instituto de Estudio para las Finanzas Públicas Argentinas.
- Schneeberger, C. (20 de Mayo de 2017). *El Establecimiento Permanente en el IRAE con especial consideración a la normativa y doctrina internacional*. Recuperado de: <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Schneeberger-El-establecimiento-permanente-en-el-IRAE-con-especial-consideracion-a-la-normativa-y-doctrina-internacional.pdf>
- Slavchev, A. (2016). La elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente y las propuestas de modificación al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE en la Acción 7 del Plan BEPS (tesis de licenciatura, Universidad Pública de Navarra, España). Recuperado de: <https://academica-e.unavarra.es/handle/2454/22309?show=full>
- Tercera Sala de lo Contencioso-Administrativo (enero-marzo del 2017). Sentencia N° 1475/2016 del 20 de Junio de 2016. Recuperado de: <https://supremo.vlex.es/vid/643806861>
- Thomson Reuters (7 de junio de 2017). Sentencia T.S. (Sala 3) de 12 de enero de 2012. Recuperado de: <http://www.asesoriayempresas.es/jurisprudencia/JURIDICO/115132/sentencia-ts-sala-3-de-12-de-enero-de-2012-irnr-actuacion-como-agente-sociedad-que-actua-a-tr>
- Uckmar, V. (2003). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis.
- Yáñez, L. (2012). Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son para quién? Cuadernos Tributarios N° 32 (13-124). Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1672_01_CT32_LYS.pdf

BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano (2008). *Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente. CDIs Convenios para Evitar la Doble Imposición*. Lima.
- Barnadas, F. (1997). *Tributación de no residentes y fiscalidad Internacional*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000 S.A.
- Calleja, A. (2001). *La fiscalidad de los no residentes en España: Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente*. Madrid: España.
- De Arespacochaga, J. (1998). *Planificación fiscal internacional - Convenios de doble imposición estructuras fiscales tributación de no residentes*. Madrid: Marcial Pons.
- De la Puente y Lavalle, M. (2001). *El contrato en General*. Lima: Palestra.
- Engelen, F. (2004). *Interpretation of tax treaties under international law*. Amsterdam: IBFD.
- Gildemeister, A. (1995). *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes*. Lima: Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Giuliani, C. (1997). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Instituto de Estudios Fiscales (2010). *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*. Madrid: Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE.
- Larenz, K. (1974). *Tratado de Derecho Civil Alemán. Tercera edición*. Munich: Edersa.
- Lucas, C. (2017). *Estudio del Establecimiento Permanente*. Materiales del curso de asistencia técnica dictado por el Grupo del Banco Mundial en marzo 2017.
- Marin Salas, M. (2015). Alcances de la Acción Siete del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)” de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el concepto actual de Establecimiento Permanente en Costa Rica (tesis de licenciatura, Universidad de Costa Rica). Recuperado de: http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/melissa_marin_salas_tesis_completa.pdf
- Patón, G. (2016). *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*. Lima: ECB Ediciones S.A.C.

- Skaar, A. (1991). Permanent establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle. Deventer (Holanda): Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Stolfi, G. (1992). *Teoría del Negocio Jurídico*. Madrid: Editorial Revista de derecho privado
- Vidal, F. (2005). *El Acto Jurídico*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Villegas, H. (2003). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5 – Informe final 2015. Recuperado de: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315324e.pdf?expires=1501517831&id=id&acname=guest&checksum=82373F8DE69983FC89EFA43FBAC16FB>

