

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**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.**

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

Vidal Armando Felices Gutiérrez

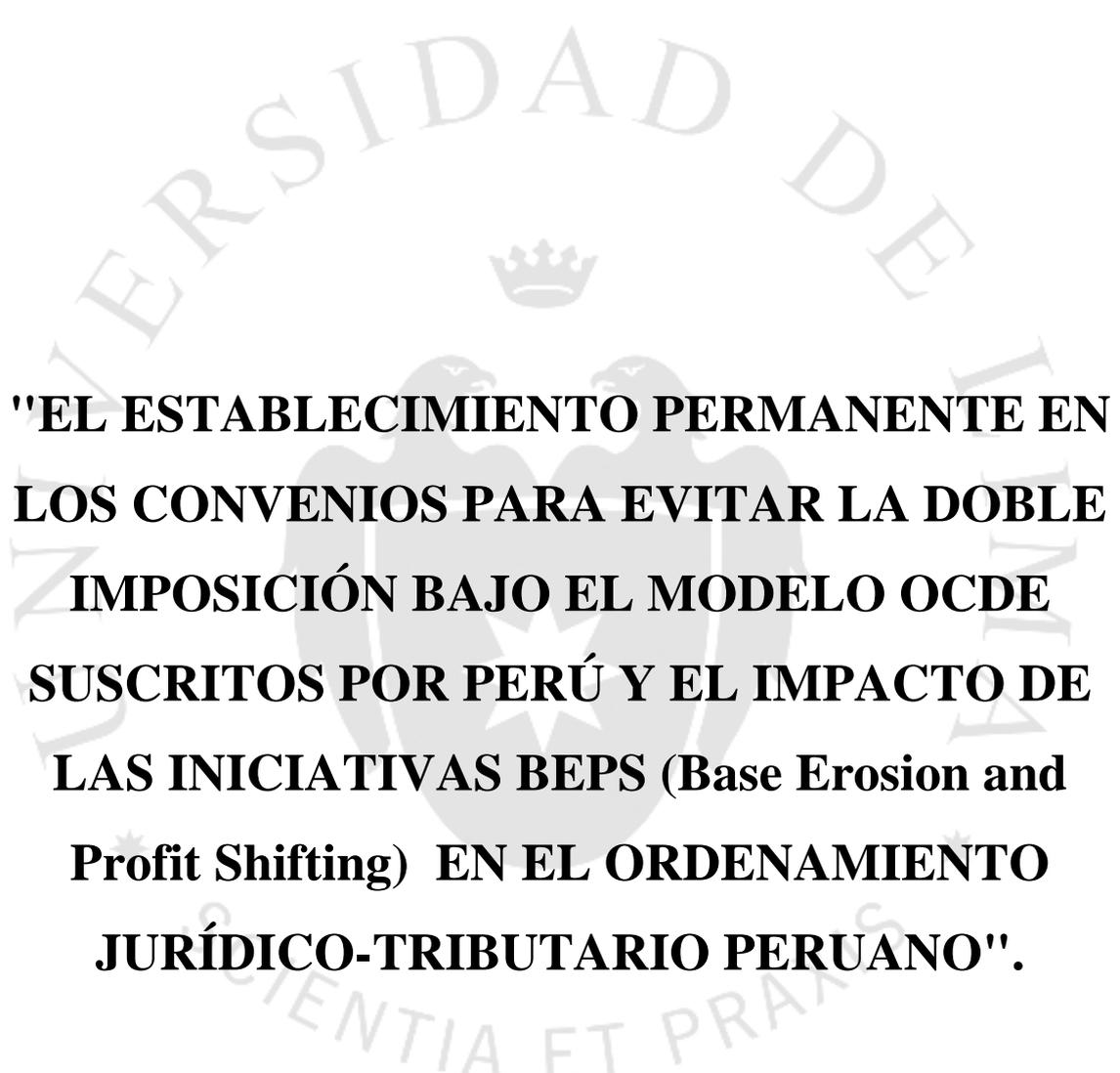
Código 20122424

Lima – Perú
Marzo de 2016





Doy gracias a Dios por todas las bendiciones, este trabajo lo dedico a mis padres Teresa y Armando, a mi esposa Rosario y a mis dos hijos Diego y Luciana



**"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".**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO.....	3
1.1 Porqué la necesidad del concepto de establecimiento permanente en el Perú.	3
1.2 Los establecimientos permanentes según el régimen normativo del Impuesto a la Renta	4
1.3 Enfoque de la administración tributaria y el tribunal fiscal respecto al establecimiento permanente.	7
1.4 Establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.....	10
1.5 Reseña histórica del concepto de Establecimiento permanente	12
1.6 Las iniciativas BEPS y su impacto en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE.....	15
1.7 La influencia de las iniciativas BEPS en la definición del concepto de establecimiento permanente contenida en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE.....	18
CAPÍTULO II: PRINCIPALES PROBLEMAS SOBRE LA REGULACION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PERÚ	22
2.1 Vigencia del concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario Peruano.	22
2.2 Propuesta para contribuir en la definición de Establecimiento Permanente	24
2.4 Grado de Vinculación del Perú con la OCDE	27
CONCLUSIONES	30
RECOMENDACIONES	32
REFERENCIAS.....	35
BIBLIOGRAFÍA	37

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Planes de Acción del Poyecto BEPS.....	39
Anexo 2: Objetivos del Proyecto BEPS.....	40



INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación se analizarán el concepto de establecimiento permanente contenida en nuestra legislación y se irán identificando los problemas que surgen a la hora de aplicarlas; para lo cual se comenzará por analizar que se entiende por establecimiento permanente en nuestra legislación interna y si dicha definición ha perdido vigencia; un segundo aspecto que deriva de la primera es si la regulación del establecimiento permanente contenida en el artículo N° 3 del reglamento de la ley del impuesto a la renta ¿debe estar contenida en una norma con rango de ley o basta con una norma reglamentaria? La falta de derivación a la norma reglamentaria podría ser utilizada o no por un sujeto no domiciliada para evitar las obligaciones tributarias que se generen por la obtención de rentas en el país.

La siguiente cuestión a analizar tiene que ver con la determinación del régimen impositivo aplicable a los EP que califican como tales para efecto de los convenios para evitar la doble tributación (CDI) suscritos por el Perú, en las distintas esferas normativas se puede observar que existen ciertas diferencias en cuanto a la regulación en nuestra legislación y en los convenios para evitar la doble imposición por lo que resulta necesario determinar qué consecuencias fiscales se derivan de esas diferencias, las cuales giran fundamentalmente alrededor de las condiciones particulares que se contemplan en cada caso para la configuración de un EP en el país; una de ellas, está referido al caso concreto del CDI entre Perú y Chile, donde se exige que los prestadores del servicio tengan presencia efectiva en el Perú, que supere el límite temporal de 6 meses o de 183 días calendario y nuestra legislación considera otros elementos distintos para constituir un establecimiento permanente en el País, de ahí nace la siguiente cuestión: ¿hasta dónde un convenio para evitar la doble imposición puede primar en nuestra legislación interna?; se analizará cual es la posición de la administración tributaria y el tribunal fiscal al respecto.

Es necesario analizar también si las iniciativas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) que fueron desarrolladas desde el 19 de julio del 2013 hasta el pasado 5 de octubre del 2015 fecha en que se emitieron los documentos finales del proyecto BEPS que impactan de alguna manera en la definición de establecimiento permanente, teniendo en cuenta que dichas iniciativas estructuradas en 15 acciones son aplicables a

los países que conforman la OCDE y en similar medida a los doce países considerados como adherentes; el Perú ha sido incorporado como adherente a partir del 25 de Julio del año 2008, convirtiéndose en el país número 41 que se adhiere a la Declaración Internacional de Inversiones y Empresas Multinacionales de la OCDE.

En el segundo capítulo intentaremos esbozar una nueva definición de establecimiento permanente de tal manera que esté acorde con la tributación internacional moderna donde ya el comercio electrónico juega un papel importante en nuestros tiempos aunado a las tendencias de un tratamiento tributario cada vez más justo y equitativo para los países que conforman el comercio internacional. Llegaremos a las conclusiones sobre la reserva de ley aplicable a la regulación del establecimiento permanente en el ordenamiento jurídico peruano para lo cual se analizará el pronunciamiento del tribunal constitucional sobre el tema; de tal manera que se verifique si se cumple o no las exigencias mínimas que impone el texto constitucional y finalmente se analizará la acción número siete del proyecto BEPS denominado “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)”.

Para dar respuesta a todas estas cuestiones formuladas, se ha recurrido a una serie de autores en su mayoría extranjeras, se ha revisado la definición del EP desde sus orígenes allá por los años 1885 hasta las últimas modificaciones a los comentarios del modelo OCDE.

CAPÍTULO I: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO

En el presente capítulo, se abordaran los temas y conceptos generales que servirán de apoyo para el planteamiento de los problemas que se derivan de la regulación del establecimiento permanente (EP) en el ordenamiento tributario peruano, partiendo de la premisa de porqué la necesidad de la regulación de un EP en el Perú; para lo cual se analizará que ventajas o desventajas conlleva su aplicación en nuestra legislación.

Se analizará si la definición contenida en el artículo 3° de reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta satisface o no las exigencias de la reserva de ley regulada por el artículo 74° de la Constitución, así como también se analizará los conceptos del EP en el marco de los convenios suscritos por el Perú para evitar la doble imposición y que consecuencias conlleva su aplicación en nuestra legislación.

De igual forma, se analizará si alguna de las 15 acciones o recomendaciones propuestas por las iniciativas BEPS aprobadas el 5 de octubre del 2015 por la OCDE tendrán algún impacto en el concepto del establecimiento permanente.

1.1 Porqué la necesidad del concepto de establecimiento permanente en el Perú.

El concepto de establecimiento permanente (EP) juega un papel importante tanto en la legislación domestica como en la internacional a la hora de aplicar un tratamiento tributario a una persona natural o jurídica considerado como no domiciliado por las rentas generadas en el país de la fuente, es decir, en el país donde se origina la renta. En nuestra legislación, el tratamiento tributario que se le dé a un no domiciliado dependerá si la renta generada es a través de un establecimiento permanente en cuyo caso estará gravado únicamente por sus rentas de fuente peruana en virtud a lo contemplado en el artículo N° 6 de la ley del impuesto a la renta (LIR) con lo cual tributará sobre base neta. En el caso que dicha renta no es generada a través de un EP, el contribuyente no domiciliado será gravado aisladamente por cada renta que genere en el país sin que sea posible la deducción de sus gastos debiendo tributar sobre base bruta. En este último supuesto, como menciona Carmona Fernández (2004): “el supuesto sobre rentas generadas sin mediación de establecimiento permanente, careciendo de periodo, asienta su devengo de modo instantáneo en el momento en que cada renta se obtiene” (p.176).

En el contexto internacional, el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7 del mencionado modelo, un estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante, salvo que ésta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel. En el modelo de las Naciones Unidas, la definición del establecimiento permanente contenida en su artículo N° 5 se inclina más por el criterio de fuente teniendo un concepto más amplio que el modelo OCDE.

En nuestra legislación, el concepto de Establecimiento Permanente (EP) ha cobrado mayor relevancia desde la entrada en vigencia de los convenios para evitar la doble tributación, siendo nuestro país considerado como importador de capital. Es necesario tener una definición amplia del concepto de EP de tal manera que permita gravar las ganancias que generen los considerados residentes a través de los establecimientos permanentes que la ley y los convenios ya han establecido.

La existencia de un EP a efectos fiscales representa sin duda el principal factor determinante para gravar las rentas derivadas de las actividades económicas obtenidas por no domiciliados bajo un convenio de doble imposición. Si el contribuyente en este caso la empresa no domiciliada a su vez reside en un país en donde se tiene e un CDI, considero que estas normas supranacionales prevalecerán sobre las domésticas.

Por otra parte, un establecimiento permanente se diferencia de un entidad subsidiaria, en que el EP carece de personalidad jurídica distinta de su “casa matriz” aunque para efectos tributarios el EP dispone de una cierta personificación fiscal, en la medida en que tributariamente recibe un tratamiento autónomo, en gran medida, como si fuera una empresa distinta de aquella de la que forma parte.

1.2 Los establecimientos permanentes según el régimen normativo del Impuesto a la Renta

Como aspecto previo, es necesario analizar los artículos relacionados al EP en nuestra legislación; como primer punto el artículo 6° de la ley del impuesto a la renta, al regular la base jurisdiccional del impuesto, en el segundo párrafo se menciona por primera vez al establecimiento permanente en la ley señalando que: “En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el

impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”. En esta parte de la norma, se presta a confusión, porque equipara las sucursales a los establecimientos permanentes, cuando en tributación internacional los establecimientos permanentes son el género y la sucursal es la especie, pudiendo inducir a confusión en cuanto al significado de dichos términos; sin perjuicio de lo anterior, del texto legal, se puede colegir que en nuestra legislación, rige el principio de la fuente o territorial para gravar a los no domiciliados que realizan actividades económicas en el país. Luego en la ley no hace ninguna referencia a que es lo que se debe entender por establecimiento permanente sino más bien lo hace a través de una norma reglamentaria como veremos más adelante; lo mismo ocurre con el concepto de agencia, la ley no define que se debe de entender por agencia; al respecto en el modelo de la OCDE, la agencia se identifica como un supuesto más de establecimiento permanente, donde la persona es el elemento principal, de tal manera que una empresa cuenta con un EP en el estado de la fuente si existe una persona que actúe para la compañía bajo ciertas condiciones como son el de tener la facultad para firmar contratos a nombre de la casa matriz, cerrar operaciones de venta, tener una relación de dependencia con la empresa extranjera, pese a que incluso no cuente con un lugar fijo de negocios en el territorio de ese estado.

En el artículo 7° inciso e) de la LIR, cuando determina quienes son considerados domiciliados en el país, lo hace de la siguiente manera:

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

En este artículo de la ley se puede apreciar que se hace referencia al establecimiento permanente tal como debería ser, es decir le dan el sentido de género al EP y a las sucursales y agencias como la especie. Siguiendo con el contenido del párrafo encontramos la siguiente frase: “en cuanto a su renta de fuente peruana” en un artículo donde se está regulando quienes se consideran como domiciliados, ésta frase tendría que estar en todo caso en el artículo 9° o 10° de la LIR.

En el inciso h) del artículo 14° de la LIR, se establece que para efectos de esta ley son considerados personas jurídicas: “Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”. Del artículo mencionado se puede inferir que la norma legal está otorgando personería jurídica a las sucursales,

agencias y EP's para efectos fiscales siendo éstas entidades consideradas como un brazo extendido de la principal o matriz; un segundo aspecto de este inciso es que nuevamente se considera al EP como el género y a las sucursales, agencias como especie.

A continuación se analizará el concepto de EP regulado en el artículo 3° del reglamento de la ley del impuesto a la renta (RLIR). En cuyo artículo se menciona lo siguiente: “Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes: a) constituyen establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias: ...”. En esta primera parte del reglamento, se trata de manera diferenciada a los establecimientos permanentes de las sucursales y agencias; nuevamente el legislador no es claro, por el contrario puede llevarnos a una confusión de conceptos al tratar al EP y a las sucursales, agencias, como si fueran totalmente distintas cuando en realidad no lo son; tal como ya se mencionó anteriormente el EP es el género y las sucursales, agencias son la especie.

Luego lo que hace este artículo es definir qué se entiende por establecimiento permanente y se enumeran las circunstancias o actividades económicas que desencadenan la configuración de un hecho imponible, en cuya característica preponderantemente es muy similar al concepto de EP desarrollado por la OCDE y en menor medida al modelo ONU.

El legislador nacional no ha cumplido con señalar de manera expresa en la Ley las circunstancias que delimitan, definen o tipifican el elemento subjetivo del hecho imponible, sino más bien, lo hace a través de una norma reglamentaria violando de esta manera el Principio de Reserva de ley que, como es sabido, se encuentra consagrado en el artículo 74° de nuestra constitución. Así, al configurar como elemento subjetivo o personal del hecho imponible la “obtención de rentas de fuente peruana”; y aunado al elemento objetivo o material con los no domiciliados, agencias, sucursales o establecimientos permanentes, según lo dispuesto por el legislador, determina que recaiga en ellos la condición de “deudores tributarios”; expresión empleada en la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario (CT), que en nuestro ordenamiento precisa los alcances del indicado Principio de Reserva de Ley. En cuanto a la reserva de ley tributaria comparto la opinión de Gamba (1999) en la que señala:

Implica una obligación de carácter positivo dirigida al titular de la potestad legislativa para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente que permita controlar adecuadamente las decisiones – actuaciones administrativas emitidas en base a la norma habilitante. (p. 133)

Sin perjuicio de lo comentado en el párrafo anterior, la definición del establecimiento permanente en el reglamento de la LIR está ligeramente acorde con lo previsto por los ordenamientos tributarios de los demás países con los que el Perú tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI) en especial los que siguen el modelo OCDE; comentando este punto, Gildemeister (2001) observa que “la norma en cuestión, incluye tanto una definición general de EP parecida a la definición genérica establecida en el modelo OCDE y en el modelo ONU, así como un listado de diversas organizaciones o lugares considerados establecimientos permanentes” (p. 19); añadiendo en cuanto a la definición genérica, que ésta incluye el elemento de fijeza, característico de los establecimientos permanentes, así como la existencia de un lugar de negocios, esto es, que las actividades de la empresa extranjera deben efectuarse en dicha instalación de negocios.

1.3 Enfoque de la administración tributaria y el tribunal fiscal respecto al establecimiento permanente.

Al respecto la administración tributaria se ha pronunciado en el Informe N° 039-2006-SUNAT donde señala que toda empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú en virtud del CDI Perú- Chile, ya sea que se trate de aquellos establecimientos permanentes que también se encuentran recogidos en la legislación peruana (caso de la definición general de EP o de los agentes dependientes, por ejemplo) o de aquellos que no están previstos en la legislación peruana (obras de construcción y servicios empresariales por intermedio de empleados), los beneficios que se atribuyan a dicho EP se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo a lo establecido en el artículo 7° del referido Convenio (es decir, tributación sobre renta neta), más no estarán sujetos a la retención del artículo 76° de la LIR, debiendo tributar tales beneficios conforme al artículo 55° de la LIR.

Luego, la administración tributaria en el INFORME N° 150-2009-SUNAT/2B0000 reconoce los 183 días señalados en el Art. 5° del convenio entre Perú y Chile para configurar un establecimiento permanente, a cuyo efecto tendrá las mismas obligaciones tributarias que un sujeto domiciliado; y lo hace con el siguiente tenor:

...Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las

mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

Como se puede apreciar, el criterio de la administración tributaria es considerar el requisito de los 183 días para configurar un EP, dicho criterio se ha mantenido hasta la fecha, pues en los informes N° 54-2013-SUNAT/4B0000 y 36-2014-SUNAT/4B0000 se hace referencia a la obligación formal de inscribirse en el RUC para aquellas empresas no domiciliadas que realizan actividades económicas a través de una sucursal o un establecimiento permanente en el país y a la obligación formal de emitir comprobantes de pago.

Se entiende que el razonamiento de la Administración Tributaria se sustenta en el hecho que el artículo 55° de la Constitución indica que “Los Tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del Derecho Nacional”, situando a los tratados internacionales en una posición de prevalencia frente a la ley interna, las disposiciones internas o domésticas que se opongan o contradigan de alguna forma a lo previsto por los tratados internacionales como son los convenios para evitar la doble imposición deben resultar inaplicadas a favor de lo establecido en los mencionados convenios. En el mismo sentido, apunta Villagra (2008) cuando indica que:

Si bien en el esquema del Modelo OCDE es impensable que un CDI pueda incorporar supuestos de gravamen, es preciso señalar que esto es perfectamente posible en los países que en sus Constituciones prevén que sus Tratados suscritos forman parte de su legislación nacional, lo cual implica que no es necesario que determinado supuesto sea previsto previamente por la legislación nacional para tener efecto. (p. 103)¹

La jurisprudencia nacional también recoge en cierta medida dicha posición con respecto a la regla de prevalencia, así por ejemplo la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido en la sentencia de fecha 20 de setiembre de 2001 lo siguiente:

¹ Villagra señala que los Convenios para evitar la doble imposición constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes (obligados) acuerdan: Renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias y deciden que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto, o Realizar una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias, otorgando por lo general, el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado.

Un tratado a diferencia de una ley ordinaria, es producto del imperio de dos o más Estados, que se obligan a su cumplimiento y del que no se pueden sustraer unilateralmente, que es lo que en doctrina del Derecho Internacional se denomina Pacta Sunt Servanda y que, en ese sentido, la convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969, que conforma la doctrina sobre la materia y que ha sido ratificada por el Decreto Supremo N° 029-2000-RE, en su artículo 27° claramente estipula que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha sostenido tal postura en la RTF 3041-A-2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, señalando que en caso de un conflicto entre un tratado y la ley, prevalece el primero, en aplicación de los principios del Pacta Sunt Servanda y primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno. Según se desprende de esta resolución el criterio de supremacía de los tratados sobre las normas internas no tiene efectos derogatorios sobre las normas internas que les sean opuestas, sino únicamente las deja inaplicables a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado con sus partes contratantes.

Sobre el particular, es conveniente citar lo señalado por Calderón Carrero y Martín Jiménez (2005), quienes han sostenido que la aplicación prevalente de los convenios para evitar la doble imposición respecto del derecho doméstico “se produce fundamentalmente respecto de las normas internas que se encuentran en una posición horizontal respecto de las establecidas en el convenio (por ejemplo, las que regulan el concepto de establecimiento permanente)”

Luego García Prats (1996) también señala que:

Esta es por otra parte la solución aplicable cuando el derecho interno de los Estados Contratantes no contiene el instituto de establecimiento permanente, en cuyo caso son los datos existentes en los CDI los que otorgan la calificación correspondiente atendiendo a los criterios propios de interpretación y aplicación de los mismos (p. 90)².

Como podemos apreciar, la posición de García Prats, Calderón Carrero y Martín Jiménez, coinciden en el sentido que debe preferirse la definición de establecimiento permanente contenida en los convenios de doble imposición cuando existan diferencias

² Señala además que la asunción del establecimiento permanente en el ámbito internacional como parte integrante y decisiva de los CDI responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de los rendimientos empresariales, justificado por la conveniente expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales.

con el significado que se le atribuye a dicha expresión en la legislación interna. Partiendo de dichas afirmaciones, puede señalarse que en nuestro caso la delimitación de lo que constituye el EP resultará delimitado por la disposiciones del convenio, siempre que esté de por medio la participación de contribuyentes residentes en alguno de los estados contratantes.

El Informe N° 274-2002-SUNAT/K00000 del 30 de septiembre del 2002 señala que las personas no domiciliadas deberán tributar el IR por sus rentas de fuente peruana como sujetos domiciliados en el país, en la medida que hayan constituido un establecimiento permanente en el Perú. Las entidades financieras del exterior que nombren representantes en el país, por las operaciones de préstamos que realicen con empresas domiciliadas en el Perú, no deberán tributar el IR como sujetos domiciliados, dado que la existencia de dichos representantes no configura la presencia de un establecimiento permanente en el país.

1.4 Establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.

Teniendo como premisa que la calificación de la existencia o no de un EP en el Perú, debe hacerse en función a lo señalado en los tratados suscritos con los países en la medida que los mismos deben ser interpretados y aplicados por ambas partes de forma simétrica, pues como se mencionó, los tratados internacionales tienen preponderancia sobre las norma domésticas; tal es así que los alcances del concepto general de EP en nuestro ordenamiento interno se encuentran en una norma reglamentaria, mientras que los convenios se incorporan en el sistema jurídico nacional con rango de ley, siendo esta de aplicación preferente.

Con respecto a las reglas internacionales de interpretación de los tratados, García Novoa (2006), señala que los tratados sobre doble imposición otorgan preponderancia a la hora de interpretar las expresiones contenidas en el convenio al significado atribuido por el propio convenio; incluso cuando el convenio les atribuya un significado particular³.

³ El mismo autor complementa la idea señalando que la finalidad de las definiciones contenidas en los tratados para evitar la doble imposición, “es garantizar el objeto del CDI, asegurando un equilibrio en las definiciones que no privilegie el sentido que le podría dar a un determinado vocablo el ordenamiento interno de los estados firmantes”

En definitiva considero que la incidencia de los convenios para evitar la doble imposición en nuestra legislación, no altera el régimen fiscal que finalmente debe aplicarse a tales establecimientos permanentes, de tal manera que los beneficios que les sean atribuibles deberán tributar en el país conforme a las disposiciones que establece nuestra legislación interna. Es importante señalar también que la concurrencia de alguna de las circunstancias constitutivas de la existencia de un establecimiento permanente, determinará que las rentas de fuente peruana que obtengan, tributen en el país de modo similar al que tributan los domiciliados.

Si las rentas provenientes de la prestación de servicios en el país, no fueran rentas computables para efectos del impuesto, de acuerdo a nuestro ordenamiento legal, o no fueran consideradas de fuente peruana, dichas rentas no estarían gravadas aun cuando en la práctica pudieran ser imputables a un EP de una empresa residente en un Estado con el cual el Perú tenga firmando un CDI. Esas actividades desarrolladas por residentes en esos países, pudieran llegar a configurar un EP, atendiendo a la mayor amplitud de la definición de esa expresión contenida en el convenio. En tal sentido, es necesario verificar si una empresa residente en el otro estado contratante posee o no un establecimiento permanente en nuestro país, teniendo en cuenta la supremacía de los tratados de doble imposición frente a las normas internas que regulan esa materia.

Es importante mencionar que las sucesivas versiones de los comentarios al Modelo clarifican las disposiciones de los CDI's. por ello, dado que el concepto de Establecimiento Permanente ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, al analizar el nuevo enfoque de la OCDE, podemos decir que el EP no es una entidad distinta y separada, por lo que no procede atribuir al EP los beneficios como si este fuera tal; esto se basa en que al tratarse de la misma entidad, no existe transferencia de riesgo real, ni de propiedad y no pueden haber contratos. Por ello, bajo la OCDE, si bien es posible transferir bienes y riesgos entre entidades separadas como parte de un planeamiento tributario, no sería posible realizar esta atribución voluntaria cuando tenemos un EP.

Según los comentarios al modelo de la OCDE, se señala que “la existencia de una autorización legal formal para utilizar un determinado emplazamiento no es indispensable para que este constituya un establecimiento permanente” en nuestra legislación interna, no se regula adecuadamente sobre las formalidades que deben cumplir los contribuyentes cuando configuran un EP, en su lugar, existen informes de la

administración tributaria, señalando que los considerados EP deben de tener RUC, emitir comprobante de pago y tributar por sus rentas de fuente peruana; por otro lado, los usuarios del servicio prestado por el EP deben de exigir un comprobante de pago que cumpla con los requisitos de nuestra norma que regula a los comprobantes en mención de lo contrario no se podrá tomar el gasto ni el costo para efectos de la deducción del impuesto a la renta tal como lo señala el artículo 20° de la LIR mediante su modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112 vigente a partir del 01 de enero del 2013.

1.5 Reseña histórica del concepto de Establecimiento permanente

A continuación, y durante el punto 1.5, se colocarán extractos del trabajo de investigación de César Montaña Galarza. La presente investigación ha sido financiada con recursos del Fondo de Investigaciones de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador

En tributación internacional, el concepto de EP se inicia en el derecho alemán en la segunda mitad del siglo XIX que usó el término “betriebstatt” para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial (establecimiento mercantil o empresarial), este concepto inicialmente surge de un contexto restringido – nacional- para proyectarse de manera importante hacia el ámbito internacional; posteriormente, se configuraron los requisitos básicos para reconocer la presencia objetiva de una actividad empresarial en un determinado territorio, y consecuentemente, la oportunidad de gravarla, así: 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.

En 1885 las leyes tributarias de Prusia recogieron el concepto de Establecimiento Permanente, que comprendía: las agencias; los lugares de dirección; las sucursales y los lugares de venta de bienes; adquiriendo carácter más general y comprensivo con el paso de los años. Poco a poco, esta noción se configuró como criterio de determinación de la competencia de una específica autoridad administrativa para gravar la realización de una actividad económica realizada por una persona o entidad extranjera, primero en el fuero interno, luego, como criterio internacional de determinación de la competencia tributaria; prueba de esto último, fue su inclusión por primera vez en el tratado internacional suscrito entre el Imperio austro-húngaro y

Prusia, el 21 de junio de 1899, lo que por cierto no significó su recepción de manera general⁴, pues, solamente luego de las tres primeras décadas del siglo XX la figura se acoge de manera más recurrente en los convenios de doble imposición (CDI), con la constatación del auge de la actividad económica internacional, aunque no sin problemas, debido a la filosofía inmanente en la legislación tributaria y a las actitudes que obedecían a los diferentes niveles de desarrollo económico alcanzado por los distintos países.

El primer Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones (1927) –que por cierto no influyó mucho en su época- ya recogió en su seno la figura del Establecimiento Permanente, pero sin definirlo y comprendiendo de manera restringida pocos supuestos, a saber: los centros reales de dirección; las sociedades filiales; las sucursales; las fábricas; depósitos; oficinas; y, almacenes, éste modelo de convenio no comprendió a los agentes con status independiente.

En el Proyecto de Modelo de 1928, se incluyó el concepto de Establecimiento Permanente 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 establecimiento permanente en ese país.

Como se observa en esta definición de Establecimiento Permanente, ya no se contempla a las filiales; más tarde, también se excluyen de ella a las sedes de dirección efectiva. En cambio, el Proyecto de Modelo de Convenio de 1933 incorpora una definición del agente independiente.

Conforme se avanzó en la práctica de los CDI, fueron apareciendo nuevas cláusulas constitutivas de Establecimiento Permanente, entre las que se destaca la de la consideración de los lugares de construcción en el extranjero, por el mero cumplimiento del factor duración de la actividad (temporalidad) en sustitución de la exigencia de permanencia; esta inclusión se debió al auge de la industria de la construcción internacional por la necesaria reconstrucción de los países con la recuperación económica posterior a la Primera Guerra Mundial, cuestión que a no dudarlo se

⁴ Revisar la publicación del Dr. Alfredo García Prats, (1996) El Establecimiento Permanente. Madrid: Tecnos. obra citada, pp. 40, quien cita a A. Skaar.

reprodujo con mayor fuerza luego de la Segunda Guerra Mundial. La afluencia de capitales comprendió también la de actividades empresariales de diversa índole, llevadas a cabo en países en vía de desarrollo por parte de empresas internacionales soportadas con capital de los países más adelantados.

Los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones (SND) sirvieron en gran medida para que más tarde la Organisation for European Economic Co-operation (OEEC), y posteriormente la Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), conocida en nuestro medio como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), luego de la Segunda Guerra Mundial, por medio de su Comité Fiscal (1956) continúe con sus labores en orden a la confección de un modelo de convenio general, orientador para los países al momento de suscribir acuerdos fiscales internacionales. Lo realizado concluiría en el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, en el cual se hace constar una definición general de Establecimiento Permanente, que comprende a los supuestos habitualmente considerados por la SDN, pero, con la nueva redacción dichos supuestos constituyen establecimientos permanentes ex ante; con esta definición desaparece respecto al Proyecto de Convenio de Londres de 1945 la exigencia de la productividad para la consideración de un emplazamiento de este tipo, además, se clarifica el campo de aplicación del Establecimiento Permanente referido a la actuación empresarial por medio de una agencia. Más adelante, la descolonización que empezó luego de finalizada la Segunda Guerra Mundial, y la inclusión de nuevos países en la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aportaron para que en su institución tomen criterios alternativos al MCOCDE -incluida la figura del Establecimiento Permanente- que apuntaban a lograr mayor inversión en sus países y conseguir el desarrollo económico, pero, sin perjudicar la recaudación por tributos. La ONU inició la tarea en el Consejo Económico y Social creando un Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo, en él habían criterios contrapuestos, pues, algunos países no veían con buenos ojos la consideración de la figura del Establecimiento Permanente como regla para la tributación internacional de rentas empresariales, sin embargo, se decidió conservar este criterio como base de desarrollo pero extendiendo su concepto, de tal forma que asistiera a los países de menor progreso económico. El modelo de convenio que se estaba gestando debía entender y no soslayar la existencia de divergentes intereses de los países que

eventualmente se involucrarían en la negociación y suscripción de convenios tributarios internacionales. En el MCONU asoman cambios importantes relacionados con las obras de construcción (merma del plazo mínimo a 6 meses), con la cláusula de la agencia, la determinación de rendimientos asignables al Establecimiento Permanente. A diferencia del MCOCDE que asimilaba la teoría de la vinculación efectiva, el MCONU admite el principio de fuerza de atracción en algunos supuestos como criterio de tributación de actividades societarias realizadas por entes no residentes en un Estado. Según García Prats (1993) cuando sostiene que: "...la mayor importancia del MCONU reside en el establecimiento consensuado del denominado principio del establecimiento permanente –artículo 7- como criterio para el reparto de las competencias fiscales sobre los rendimientos empresariales de carácter internacional". (p. 53-57)

Según este autor, poco a poco la cláusula y el criterio del Establecimiento Permanente van tomando carta de naturaleza y alcanzando aceptación general en la práctica internacional, como reconocimiento del derecho a someter a imposición los rendimientos obtenidos en las explotaciones industriales, comerciales, agrícolas o profesionales por parte del Estado de la fuente, y a su vez como excepción al principio general del gravamen sobre la renta por parte del Estado de residencia. Luego de aceptarse este principio en favor del Estado de la fuente, la pugna entre los estados que defienden este criterio y aquellos que defienden el de la residencia, se centrará en la restricción o ampliación de la definición del Establecimiento Permanente, por lo que la delimitación de su contenido cobrará sobrada importancia aún en nuestros días cuando tal vez con mayor vigor se defienden esas posiciones disímiles en torno a esa figura.

Los problemas que se presentaban entonces, apuntaban a indagar, entre otros asuntos, en la determinación y asignación del rendimiento que corresponde a las actividades realizadas en el país fuente, la configuración de la empresa independiente, la contabilidad separada de los establecimientos, etc.

1.6 Las iniciativas BEPS y su impacto en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE.

Como aspecto previo, es necesario mencionar, que la publicación por parte de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) del

denominado “Proyecto BEPS”⁵, siglas que responden a las palabras anglosajonas “Base Erosion and Profit Shifting” (Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios), que fueron desarrolladas desde el 19 de julio del 2013 hasta el pasado 5 de octubre del 2015 fecha en que se emitieron los documentos finales del proyecto BEPS; teniendo en cuenta que dichas iniciativas estructuradas en 15 acciones son aplicables a los 34 países que conforman la OCDE y en similar medida a los doce países considerados como adherentes; pues tal como se detalla en el segundo capítulo del presente trabajo, el Perú ha sido incorporado como país adherente a partir del 25 de Julio del año 2008; el proyecto BEPS tiene como objetivo principal que las utilidades fiscales sean gravadas donde se llevan a cabo las actividades que generan dichas utilidades y donde el valor es creado, así como también, luchar contra planeamientos tributarios agresivos que trasladan los beneficios a jurisdicciones con baja nula tributación.

Hoy en día varias jurisdicciones integrantes de la OCDE están proponiendo modificar sus normas tributarias para incorporar en su legislación interna el nuevo enfoque del plan BEPS como es el caso de México que estableció para el ejercicio 2016 la incorporación de un paquete de medidas para presentar declaraciones informativas sobre operaciones que celebren los contribuyentes con sus partes vinculadas, siendo uno de los primeros países en incorporar en su legislación interna el plan de acciones BEPS; estas declaraciones informativas comprenden tres tipos de declaraciones informativas relacionadas con la acción 13 del Plan de Acción BEPS: archivo maestro (master file), archivo local (local file) y reporte país por país (country by country report, CbC), que a continuación se pasa a detallar cuál será su aplicación:

En el archivo maestro (master file), se debe detallar información relevante sobre el negocio de las Empresas Multinacionales (EMN), las políticas de precios de transferencia y los acuerdos con las autoridades fiscales. Por su parte, el archivo local (local file) solicita información sobre el negocio local, incluyendo los pagos a partes relacionadas, esto es lo que conocemos como estudio de precios de transferencia. En lo que respecta a la declaración país por país (country by country report), el Paquete Económico 2016 establece que este reporte se presentará cuando los contribuyentes se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

⁵ El plan de acción BEPS fue aprobado por el comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE en junio del 2013 y por los líderes del G-20 (San Petersburgo) en Septiembre de 2013, quienes habían encomendado a la OCDE este trabajo.

1. Personas jurídicas controladoras multinacionales, y
2. Sean personas jurídicas residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona jurídica controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país⁶

Según la acción 13 del proyecto BEPS, la presentación del informe país por país será exigible a las empresas multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados del grupo sean iguales o superiores a 750 millones de euros (o equivalente a la divisa local)

A través de estos tres tipos de informes, las administraciones tributarias dispondrán de un panorama global que indicará donde se declaran los beneficios, los impuestos y las actividades económicas de las empresas multinacionales. La posibilidad de usar dicha información permitirá evaluar los riesgos en materia de precio de transferencia y de otras prácticas BEPS, de tal manera que se puedan destinar los recursos de inspección en el país donde se tiene implementado eficientemente el plan BEPS. Las empresas multinacionales declararán sus ingresos, beneficios antes de impuestos, impuestos sobre sociedad pagada y devengada, número de trabajadores, capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada una de las jurisdicciones donde operan.

Otro aspecto que aborda el plan BEPS es la formulación de un nuevo estándar sobre la resolución de conflictos para lo cual se plantea la inclusión de una cláusula opcional de arbitraje en el instrumento multilateral llamado a implementar las medidas BEPS relativas a los convenios fiscales; se establecerá un mecanismo de seguimiento para atender la mejora de la resolución de conflictos.

La OCDE propone impulsar un mecanismo para actualizar la red mundial de más de 3,500 convenios fiscales bilaterales conformada por alrededor de 90 países que vienen utilizando este modelo con la finalidad de implementar las medidas BEPS de tal

⁶ En la legislación Mexicana, el 08 de septiembre de 2015 el Ejecutivo federal presentó ante el Congreso de la Unión el Paquete Económico para 2016, donde entre otros temas, propusieron un nuevo artículo (el 76-A) en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece la obligación a los contribuyentes señalados en el artículo 32-H fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación (aquellos con responsabilidad para presentar declaración informativa sobre situación fiscal), que celebren operaciones con partes relacionadas, entregar tres declaraciones informativas relacionadas con la acción 13 del Plan de Acción BEPS: archivo maestro (master file), archivo local (local file) y reporte país por país (country by country report, CbC).

manera que se facilitará la modificación sincronizada y eficiente de los convenios fiscales bilaterales sin que sea preciso en invertir recursos en la negociación bilateral de cada convenio; este instrumento multilateral estará listo a finales del año 2016.

La OCDE y el G20 exige soluciones globales y el mantenimiento de un dialogo global que va más allá de los países que la conforman por lo que trabajarán durante el 2016 para diseñar y proponer un marco más inclusivo para respaldar y supervisar la implementación del paquete BEPS, permitiendo la participación de los países en igualdad de condiciones. En este sentido la OCDE estudia la forma en que los países que no pertenezcan a la OCDE ni al G20 puedan formalizar su compromiso de adoptar y aplicar los estándares acordados.

1.7 La influencia de las iniciativas BEPS en la definición del concepto de establecimiento permanente contenida en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE

El Informe BEPS y el Plan de Acción reconocen que la actual definición de establecimiento permanente se debe cambiar a fin de abordar las estrategias de BEPS, el Plan de Acción también reconoce que en el entorno fiscal internacional cambiante, una serie de países han expresado su preocupación sobre cómo las normas internacionales en los que los tratados fiscales bilaterales se basan en asignar derechos de imposición entre la fuente y residencia conjuntamente. El plan de acción indica que las acciones que harán frente a BEPS restaurarán ambas, la fuente y los impuestos de residencia en un número de casos en que los ingresos transfronterizos de otra manera irían sin impuestos o se gravarían a tasas muy bajas.

La acción N° 7 “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP” propone la actualización del Modelo de convenio en relación a la definición del establecimiento permanente. Uno de los aspectos más importantes que motivaron la nueva definición del EP es la expansión de la economía digital dado que hoy en día es difícil delimitarla dentro de la propia economía.

Uno de los objetivos de esta acción N° 7 es buscar que los convenios fiscales prevén que los beneficios empresariales de una entidad no domiciliada sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de

determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. El informe incluye cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexos fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

Uno de estos cambios que plantea la acción N°7 es modificar los numerales 3, 4, 5 y 6 del artículo 5° del modelo de convenio respecto de los agentes independientes con el fin de hacerle frente a las estrategias de elusión tributaria; por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por comisionistas y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país.

Un contrato de comisión puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles 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, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión).

El párrafo 3 del artículo 5 aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación, que ha dado lugar a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. El test del propósito principal que se incorporará al texto del Modelo de Convenio OCDE es fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales)⁷ abordará los

⁷ Véase el párrafo 14 de los Comentarios sobre la norma PPT (o test del propósito principal) que figura bajo el apartado 26 del referido informe.

riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma del test del propósito principal (PPT). Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas anti abuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos.

Con respecto a la aplicación del párrafo 4 del artículo 5° del modelo de convenio, cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial, hecho descrito minuciosamente en el informe referente a la Acción 1 (Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, OCDE, 2015), en función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, al día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio. Se ha modificado el literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

Normalmente, una empresa extranjera que recurre a un contrato de comisión no dispone de un establecimiento permanente ya que puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista no son vinculantes para la empresa extranjera. Si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado. Los contratos de comisión han suscitado una enorme preocupación por parte de las

administraciones tributarias de numerosos países, tal y como se infiere de algunos casos inherentes a dichos contratos, objeto de litigios y controversias en países de la OCDE; en la mayoría de los casos debatidos en las cortes, se desestimaron los argumentos esgrimidos por las administraciones tributarias afectadas.

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

Se reconoce, sin embargo, que el rubro de seguros (incluyendo reaseguros) plantea cuestiones difíciles en cuanto a la pregunta de donde los beneficios que representan la indemnización por riesgo deben ser gravados. Como se reconoce en acciones 4 y 9 del Plan de Acción, las cuestiones BEPS se plantean en relación con la transferencia del riesgo dentro de un grupo multinacional, incluso a través de los seguros y reaseguros. Por lo tanto, podría ser más apropiado para abordar las preocupaciones de BEPS relacionados con estos casos a través del ajuste de los beneficios de la empresa local, de la que está siendo desplazado el riesgo-indemnización. Esto podría hacerse a través de los precios de transferencia o de medidas especiales como se contempla en Acciones 4 y 9.

Las modificaciones introducidas a la definición de EP incluidas en el informe son parte de los cambios propuestos para inclusión en el un instrumento multilateral en el que se plasmarán los resultados de los trabajos sobre los aspectos inherentes a los convenios en el marco del Plan de Acción BEPS.

Por otra parte, para arrojar una mayor certeza sobre la determinación de los beneficios atribuibles a los EP a la luz de los cambios incluidos en el informe y reflexionar debidamente acerca de la necesidad de contar con orientaciones adicionales sobre cuestiones como la atribución de beneficios a los EP, se llevará a cabo una labor de seguimiento sobre dicha materia en el marco de las actuaciones relacionadas con la Acción 7 con el fin de brindar la orientación necesaria antes de finalizar el año 2016, fecha límite para la negociación del instrumento multilateral.

CAPÍTULO II: PRINCIPALES PROBLEMAS SOBRE LA REGULACION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PERÚ

Luego de haber abarcado las premisas que nos permitirán pronunciarnos sobre los principales problemas en la regulación del EP en nuestro país, en el presente capítulo paso a desarrollar si la definición del EP en el reglamento actual ha perdido vigencia o no con respecto a las tendencias actuales en tributación internacional; luego nos pronunciaremos sobre la definición del concepto del EP si satisface o no las exigencias del principio de reserva de ley, la falta de derivación a la norma reglamentaria podría ser utilizada o no por un sujeto no domiciliado para evitar las obligaciones tributarias propias de un establecimiento permanente. De igual forma comentaremos sobre la definición del EP contenida en el modelo de la OCDE y que efectos tienen en nuestra legislación interna, teniendo en cuenta que nuestra legislación no contempla ciertos supuesto que configuran un EP según dicho modelo. Las iniciativas BEPS (Erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios) constituyen sin lugar a dudas un plan de acción que cambiará la perspectiva del derecho tributario internacional. En el presente capítulo comentaremos qué implicancias traerá la acción número siete en la definición de establecimiento permanente.

2.1 Vigencia del concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario Peruano.

En nuestro país, la definición de establecimiento permanente (EP) contenida en la norma reglamentaria data del año 1994, fue incorporada en nuestra legislación a través del Decreto Supremo 122-94-EF , siendo dicho concepto un aspecto esencial del

sistema tributario internacional a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre dos estados sobre las rentas que se generan en el país de la fuente, e incluso a la hora de aplicar un CDI es de vital trascendencia si la actividad que se realiza configura un establecimiento permanente a efectos de aplicar los límites de la retención de impuestos y qué método se debe de aplicar para evitar la doble imposición.

La definición del EP en nuestra legislación interna, no ha tenido cambios sustanciales a lo largo de este tiempo, sin embargo, el comercio internacional ha evolucionado a raíz de los avances científicos y tecnológicos que han puesto a prueba la definición del EP en la legislación internacional, como por ejemplo el tratamiento aplicable a el comercio electrónico, grandes operaciones comerciales que nacen hoy en día a través de internet y pueden concretarse desde cualquier punto del mundo. En doctrina tenemos que una página web no puede configurar un EP, pero sí un servidor, porque constituye un lugar fijo de negocios.

En los comentarios al modelo de la OCDE, ya se pueden ver cambios sustanciales en comparación con el modelo del año 2000, en la que se elimina el artículo 14 referida a la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente en el mencionado artículo, se hacía referencia a la base fija de negocio en lugar de establecimiento permanente ya que se había considerado en un principio que este último concepto solo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales⁸. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias entre el concepto del EP del artículo 7 y la base fija del artículo 14. La nota de fijeza que exige la definición del EP ha ido evolucionando y flexibilizándose con el tiempo, de tal forma que actualmente no se requiere necesariamente que esté unido al suelo, sino más bien, se admite cierta movilidad del lugar de negocios, pasando a tener una mayor relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo dentro del estado donde se genera la renta. Como se puede apreciar, el concepto de establecimiento permanente ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, siendo necesario que nuestra legislación también forme parte de las nuevas tendencias internacionales de los países del primer mundo.

⁸ Revisar la publicación del Instituto de Estudios Fiscales OCDE “Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio” (Comentarios al Artículo 5 numeral 1.1), Julio 2010

2.2 Propuesta para contribuir en la definición de Establecimiento Permanente

De lo expuesto en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, se puede colegir que existe una mala técnica legislativa por parte del órgano regulador al no tener claro el concepto de establecimiento permanente. Siguiendo la definición del EP en el ámbito internacional, se propone modificar los artículos de la ley y el reglamento de la siguiente forma:

Con respecto al artículo 6° en el segundo párrafo se recomienda cambiar la expresión “de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes” por el siguiente texto: “cuando realicen actividades generadoras de renta por medio de sucursales, agencias u otro establecimiento permanente”.

Con respecto al artículo 7° en el inciso e) se recomienda eliminar la expresión “en cuanto a su renta de fuente peruana” porque estamos en el capítulo de quienes se consideran domiciliados para efectos tributarios, en tal caso, dicho párrafo debería estar en los artículos 9°, 10 o 11° de la LIR. En cuanto a la regulación del concepto de establecimiento permanente mi propuesta es que el artículo 3° del reglamento de la LIR pase a formar parte de la norma con rango de ley, en específico, formaría parte del inciso e) del artículo 7° de la ley pero con ciertas modificaciones que están detalladas en la parte de recomendaciones del presente trabajo.

2.3 La Reserva de Ley y el establecimiento permanente en la legislación peruana.

Para determinar si se está violando el principio de reserva de ley tutelado por nuestro texto constitucional en su artículo 74°, es necesario tener claro que implica el principio de reserva de ley en materia tributaria, para lo cual citaré el último pronunciamiento del tribunal constitucional que desarrolla el contenido de este principio, me estoy refiriendo en específico al expediente 01902-2013-PA/TC que emitió sentencia el 28 de enero del 2014 en cuyo párrafo 7 de dicha sentencia indica:

7. Los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos (Cfr.STC 00042-2004-AI/TC).

Por su parte en el párrafo 8 se indica:

8. La reserva de ley en materia tributaria determina todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, sujetos y alícuota) sean creados mediante ley. En tal sentido, la remisión de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias únicamente será constitucionalmente admisible cuando dicha delegación establezca parámetros claramente definidos de antemano y exista una racionalidad que así lo justifique.

Finalmente en el párrafo 9 el Tribunal indica:

9. Así pues, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trata de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (Cfr. STC N° 00053-2004-AI/TC). Tales consideraciones que regulan la imposición de impuestos, también son aplicables a la creación de beneficios de carácter tributario en virtud de lo establecido en el artículo 74° de nuestra Carta Magna.

En el expediente 01902-2013-A/TC el tribunal constitucional toma como base lo que en doctrina se denomina “hipótesis de incidencia tributaria”, considerando que dicho concepto comprende el supuesto de hecho definido en forma abstracta por la ley, que llevado a cabo por un sujeto designado por ella, en el lugar determinado por la misma, genera la obligación de pagar el tributo.⁹

La obligación de pagar el impuesto sólo nace con la realización de ese hecho, esto es: sólo surge cuando este hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, se realiza”. Al hecho ocurrido, ya real no hipotético, es lo que denominamos hecho imponible.

En cuanto a su categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una e indivisible. Se trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible; el legislador, al establecerla, puede elegir innumerables hechos y elementos de hecho extraídos del mundo pre jurídico.

Para que exista hecho imponible es necesario que exista subsunción, es decir, el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley; se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.

La hipótesis de incidencia está conformada por cuatro elementos indispensables: material u objetivo, personal o subjetivo, espacial o territorial y temporal.

⁹ Revisar publicación del Ataliba (1987). Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Perú. Pág. 64.

- Aspecto material u objetivo: consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal realiza o la situación en la que el destinatario legal se halla, o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le relacionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético.
- Aspecto personal o subjetivo: está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva en la hipótesis legal condicionante tributaria; es el llamado al pago del impuesto, puede ser la persona que lleva a cabo el hecho imponible o una persona distinta pero vinculada de algún modo al hecho imponible a los que habitualmente se denominan responsables por deuda ajena.

Es importante destacar que mientras que no es indispensable que en la descripción legal aparezca el contribuyente, ya que puede inducirse su existencia por implicancia o inferencia, la situación de los responsables es absolutamente distinta: deben estar expresamente designados como tales en la descripción legal.

- Aspecto territorial o espacial: es el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal realiza el hecho o se encuadra en la situación que fuera descrito, o el lugar en que la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fuera objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible. Desde el punto de vista espacial, el hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal.
- * Aspecto temporal: se refiere al exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo, contenida en el aspecto material del hecho imponible; su importancia es fundamental ya que cierra la obligación tributaria: a partir de este momento tendremos una relación de crédito.

Los elementos reseñados deben presentarse conjuntamente para que ese mandato abstracto (hipótesis de incidencia) se transforme en hecho imponible, la ausencia de cualesquiera de uno de ellos será suficiente para la inexistencia de obligación tributaria. En otras palabras la subsunción aludida no es otra cosa que confrontar cada uno de elementos tipificantes de la hipótesis de incidencia con los que se producen en la

realidad, sólo de su exacta, completa y total correspondencia dependerá nada más y nada menos que la existencia o inexistencia de impuesto.

Adicionalmente al expediente citado, el Tribunal constitucional ya tiene sentada jurisprudencia con respecto a la reserva de ley como por ejemplo en la Resolución N.º 00042-2004-AI/TC señala lo siguiente:

La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La habilitación de una norma de menor jerarquía estaría permitido solo si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes que permitan el control adecuado y que el ejercicio de la potestad reglamentaria no sea autónomo, sino que se limite a complementar los aspectos no esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria.

La definición del Establecimiento Permanente constituye un elemento estructural a la que se aplicará todo gravamen que la ley establece, por tanto es necesario que dicha definición esté contenida en una norma de rango legal.

Por lo tanto, se puede concluir que la definición del establecimiento permanente en el ordenamiento jurídico peruano contenida en el Art. 3º del reglamento de la ley del impuesto a la renta, al no tener ninguna derivación de la norma legal para delimitar el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia tributaria, infringe el principio de reserva de ley contenida en el Art. 74 de nuestra carta magna.

2.4 Grado de Vinculación del Perú con la OCDE

En primer lugar es necesario efectuar una breve reseña de la historia de la OCDE para luego entrar en detalle del grado de vinculación que tiene nuestro país con dicha organización internacional; empezaremos por mencionar que en el año 1948, se crea la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), en ese entonces, la tarea principal encomendada fue la administración del Plan Marshall, cuyo objetivo era la reconstrucción de los países europeos devastados por la Segunda Guerra Mundial. Los

integrantes de la organización fueron los dieciocho países europeos beneficiados por el Plan. Una vez logrados los objetivos propuestos por el Plan Marshall, en 1960, los dieciocho países integrantes de la OECE y los financistas del mismo Plan (Estados Unidos y Canadá) firmaron la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo”. Mediante este tratado se acordó que la OECE se reconstituyera en una nueva organización: la OCDE. Fue así como en 1961, tras la entrada en vigor de la Convención firmada en 1960, se da el nacimiento oficial de la OCDE; la cual originalmente contó con veinte miembros y su sede fue establecida en París.

Hoy en día la OCDE agrupa a países que proporcionaban al mundo el 70 % del mercado mundial y representaban el 80 % del PNB mundial, desde sus albores hasta hoy la OCDE es un organismo internacional que se creó con un objetivo claro y específico de “promover políticas públicas”, las cuales han de tender a mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Posteriormente La OCDE, dentro de su labor promotora de buenas prácticas estatales, creó el “Programa País” en el año 2013. Este es un mecanismo que tiene como objetivo promover, en los países adherentes al programa, el fortalecimiento de sus políticas públicas, dar mejores servicios a sus ciudadanos y acercarlos a los estándares que persigue la organización a través de experiencias comparadas de otros países miembros de la OCDE.

Nuestra vinculación con la OCDE empezó el 25 de julio del 2008, cuando Perú suscribió la “Declaración de la OCDE sobre inversión internacional y empresas multinacionales”. Esta suscripción lo convirtió en partícipe del trabajo del Comité de Inversiones de la citada organización¹⁰.

Luego de más de cuatro años, en noviembre del 2012, el Perú presentó su solicitud de adhesión a la OCDE. Como respuesta, el 18 de abril del 2014, el Consejo Ministerial de la OCDE invitó al Perú a participar del “Programa País”, formalizando la invitación unos meses después.

Finalmente, el 8 de diciembre del 2014, el Perú firmó los acuerdos de implementación del “Programa País”. El “Programa País” consiste en 60 acciones

¹⁰Revisar la siguiente página web donde podrá encontrar el artículo completo del acuerdo firmado: <http://www.oecd.org/daf/inv/peruseadhierealdeclaraciondelaoocdesobrelainversioninternacional.htm>; “El 06 de Agosto del 2008 - Perú se ha convertido el cuadragésimo primer signatario de la Declaración de la OCDE sobre la Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, como reconocimiento por su impresionante progreso en materia de reformas a las políticas de inversión mismas que permitirán mejorar el clima de los negocios y reducir la pobreza. Esta iniciativa ha ayudado a conseguir un importante crecimiento económico y flujos de inversión extranjera directa”.

enmarcadas dentro de 18 proyectos que deben aplicarse en los próximos años en materias de inclusión social en la economía (educación, salud), competitividad y diversificación económica (reducir la informalidad, fortalecer el sistema tributario), sanción a la corrupción (credibilidad institucional) y uso sostenible de recursos naturales.

Los beneficios que se pretende lograr por medio del “Programa País” son principalmente tres:

- Posibilitar la posterior invitación de la OCDE a una eventual incorporación del Perú como país miembro.
- Mejorar la función pública y los servicios ciudadanos que se vienen realizando en el país.
- Lograr la cooperación de los actuales miembros de la OCDE en materias económicas y de gestión.



CONCLUSIONES

- La definición del Establecimiento Permanente en nuestra legislación interna, ha perdido vigencia, por lo que es necesario contar con pautas concretas, que busquen ampliar el concepto del EP teniendo en cuenta el test de fijeza, las operaciones comerciales a través una red informática de nivel mundial, etc. En vista de que nuestro país es un importador de capital, la tributación aplicable en el marco de los convenios sería mucho más favorable si lográramos incluir en nuestra legislación dichos conceptos respetando los principios que la carta magna exige.
- La regulación del concepto de Establecimiento Permanente en nuestra legislación, debe estar contenida en una norma con rango de ley o cuando menos debe existir en la norma legal una derivación al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.
- La determinación del régimen impositivo establecido en los convenios suscritos por el Perú aplicable a los establecimientos permanentes prevalece sobre nuestra legislación interna en virtud del pacta sunt servanda que constituye uno de los principios más importantes del derecho internacional en otras palabras todo Tratado debe ser cumplido por las partes contratantes de acuerdo con lo convenido. Los acuerdos internacionales son una fuente de Derecho Internacional, pues estos crean derechos y obligaciones cuyo origen se conocen como derecho convencional, y tiene efecto jurídico de Tratado. Este Principio es reconocido por la jurisprudencia internacional, es una regla sin oposición para los efectos del tratado. Pacta Sunt Servanda implica la buena Fe que prevalece durante la ejecución del tratado suscrito en vigor, pues ello, satisface una necesidad de seguridad jurídica. con lo cual los tratados suscritos por nuestro país forman parte de nuestra legislación otorgándole una categoría de superioridad normativa. Los Comentarios a los art. 7 de las versiones de 2008 y 2010 MC OCDE como es sabido, el primero recoge el enfoque “tradicional” y el segundo el llamado “enfoque autorizado” que son todo menos elementos de cierre o de cohesión del sistema, ya que sus postulados no son pacíficamente aceptados por todas las Administraciones.
- Las iniciativas BEPS proponen una nueva definición del concepto de Establecimiento Permanente a través del denominado plan de acción N° 7 (Prevenir

la evasión artificiosa del status de establecimiento permanente) que cambiará la redacción de los párrafos 3, 4, 5 y 6 del artículo 5 del modelo OCDE con el fin de hacer frente a las estrategias de evasión tributaria que han tenido lugar en el marco de la redacción del actual artículo. Sería conveniente definir un estándar razonablemente claro de cuándo existe o no un EP, ya que no existe consenso acerca de esta figura ni siquiera sobre cuestiones tan básicas como los elementos centrales de su definición de EP (lugar fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo todo o parte de la actividad o agente dependiente), como prueban los distintos trabajos recientes de la OCDE a este respecto, lo cual genera una inseguridad jurídica notable en un concepto básico de tributación internacional.

- Una vez que se implementen las acciones BEPS, los países miembros de la OCDE y del G20; así como los países en vías de desarrollo que han participado en este proyecto como es el caso de Perú estarán listos para sentar las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios serán gravados en el lugar donde se desarrolla la actividad económica y la creación de valor.



RECOMENDACIONES

- Muchas de las estrategias que plantea el proyecto BEPS serían de mucha utilidad si se consigue la alineación de las normas nacionales con las orientaciones planteadas por el proyecto; la implementación del paquete de medidas supondrá un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas, y mejorará la información disponible de la administración tributaria para que ésta pueda aplicar con mayor eficacia la legislación interna. Por otra parte mejoraría la resolución de conflictos para minimizar los riesgos de doble imposición.

- Se recomienda, siguiendo la definición del EP en el ámbito internacional, que se modifique los artículos de la ley y el reglamento de la siguiente forma:

Con respecto al artículo 6° en el segundo párrafo se recomienda cambiar la expresión “de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes” por el siguiente texto: “cuando realicen actividades generadoras de renta por medio de sucursales, agencias u otro establecimiento permanente”.

Con respecto al artículo 7° en el inciso “e)” se recomienda eliminar la expresión “en cuanto a su renta de fuente peruana”

En cuanto a la regulación del concepto de establecimiento permanente mi propuesta es que el artículo 3° del reglamento de la LIR pase a formar parte de la norma con rango de ley, en específico, formaría parte del inciso “e)” del artículo 7° de la ley pero con ciertas modificaciones pudiendo ser de la siguiente manera:

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

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

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

1. Constituye establecimiento permanente:

i. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior.

En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

ii. 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.

iii. Cuando la persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 2) 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.

2. No constituye establecimiento permanente:

i. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

ii. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.

iii. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.

iv. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

v. 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 50% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.

vi. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48° de la Ley.

3. Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

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

4. Establecimiento permanente en el caso de agencia:

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

REFERENCIAS

- Ataliba, G. (1987) *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Ataliba, G. (1987) *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2005) *Los Tratados Internacionales, Los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento Español*. Valencia.
- Carmona Fernández, N. (2004) *La Fiscalidad de los No Residentes en España*. Barcelona: Editorial Praxis
- Declaración de los Líderes que se hiciera pública tras la Cumbre del G7, celebrada los días 7 y 8 de junio de 2015. Recuperado de:
www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile
- Gamba Valega, C. M. (1999) Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. (17), 113.
- García Novoa, C. (2006) *Interpretación de los convenios de Doble Imposición Internacional*. Bogotá: Temis.
- García Prats, F. A. (1996) *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid: Tecnos
- Gildemeister Ruiz Huidobro, A. (1996) Los establecimientos permanentes como forma de inversión extranjera: su concepto y tratamiento en los principales modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición. *Thémis*. (33)
- Instituto de Estudios Fiscales OCDE. (julio del 2010). *Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*. (Comentarios al Artículo 5 numeral 1.1),

Montaño Galarza, C. (diciembre del 2002). 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. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar

OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Recuperado de: www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

Picciotto, S. (2014) Informe Sobre Erosión de la Base Tributaria y Deslocalización de Beneficios (BEPS) – Implicancias Para los Países en vías de Desarrollo. Recuperado de <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>

Villagra Cayamana Renee. (2008) *Los Convenios para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*. Lima: Grupo Peruano IFA.

BIBLIOGRAFÍA

- Altamirano, A. C. (2008) *Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente*. Bogotá: Marcial Pons.
- Durán Rojo Luis Alberto. (junio del 2008) Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por rentas empresariales de sujetos no domiciliados. CDI'S: convenios para evitar doble imposición tributaria. *CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición*. (409 – 468)
- Ramos Fernández, G. (2007) Atribución de beneficios al establecimiento permanente y principio de plena competencia: pasado, presente y futuro. *Vectigalia*. (3) 71.
- Loaiza Keel, C. (2007) *Fiscalidad Internacional de la inversión Española en Uruguay*. Madrid: Tecnos.
- Porporatto, P. y Carbajo, D. (1er semestre del 2014) El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina y El Caribe. *Foro Fiscal Iberoamericano*. (18) 4 – 8.
- Serrano Antón, F. (2001). *Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Villanueva Gutiérrez Walker. (2006) Los convenios de doble imposición y el establecimiento permanente como actividad esporádica. *Vectigalia*. (2) 127 – 136.



ANEXOS

ANEXO 1: PLANES DE ACCION DEL PROYECTO BEPS

A continuación paso a detallar las 15 acciones propuestas por el comité de asuntos fiscales de la OCDE

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3. Refuerzo de la normativa sobre el CFC (por sus siglas en inglés, “Controlled Foreign Corporations”).
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, CDI.
7. Impedir la elusión artificial del estatuto de establecimiento permanente (EP).
8. al 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Reexaminar la documentación sobre precio de transferencia.
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

ANEXO 2: OBJETIVOS DEL PROYECTO BEPS

Los objetivos del Plan BEPS son los siguientes:

1. Eliminación de la doble imposición / reducción de la tributación causada por desajustes entre los distintos sistemas tributarios.
2. Ajuste del IS a las nuevas realidades económicas, sociales y dentición de nuevos estándares en cuestiones no tratadas por los CDIs u otras iniciativas, nacionales o internacionales.
3. Alineamiento de la tributación con la realidad, la sustancia económica y la cadena de valor de la empresa.
4. Adopción de acciones coordinadas que eviten medidas unilaterales que pudieran causar doble imposición o conflictos y cuenten con un apoyo multilateral: G-20, G-8, OCDE, BRICS, fundamentalmente.
5. El debate sobre el reparto de la jurisdicción tributaria entre el Estado de la fuente o de residencia no está contemplado formalmente: se pretende restaurar el derecho de gravamen de ambas partes, pero no revisar el consenso internacional ya sea el MC OCDE o los principios básicos de las Directrices en materia de precios de transferencia (esto es, las fórmulas de reparto proporcional de bases imponibles / beneficios no son una opción contemplada en el Plan). Es cierto que en gran medida muchas de las acciones BEPS y el propio concepto de «profit shifting» se dirige frente a estructuras «intermedias» y los países que les dan «cobijo» fiscal. No obstante, no puede perderse de vista que cualquier alteración sustantiva de las categorías (EP) o principios (Arm's Length, ALS) sobre los que viene erigiéndose el actual sistema de fiscalidad internacional terminaría afectando al reparto de bases imponibles entre los Estados fuente y residencia (como veremos, no está tan claro que algunos principios consolidados hasta el momento, sobre todo, el «arm's» length no terminen siendo afectados de manera muy relevante por el Plan).