

# ***Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los convenios para evitar la doble imposición a la luz de la legislación interna peruana***

LUCIANA YAÑEZ SALGADO<sup>(\*)</sup>

## **1. INTRODUCCIÓN**

Uno de los temas más trascendentales y controvertidos en el Derecho Internacional Tributario resulta ser el tratamiento del establecimiento permanente (en adelante EP), debido a que su construcción incide tanto, y decisivamente, en la sujeción a imposición como en la forma de tributación de las rentas obtenidas por un agente económico en un Estado distinto al de su domicilio.

En ese sentido, el presente trabajo analizará los efectos de la configuración de un EP generado por la prestación de servicios temporales a la luz de la interacción de las disposiciones de los CDIs con la legislación interna peruana que no contempla dicho concepto. Bajo la óptica de la interacción que debe existir entre estos dos cuerpos normativos se analizará: la configuración del EP, la forma cómo debe tributar -¿cómo sujeto residente o no residente?- y la determinación de sus resultados- ¿renta bruta o sobre renta neta?. Cabe señalar que el hecho que este supuesto EP previsto en los CDIs pero no contemplado en la legislación interna peruana, puede generar las siguientes interpretaciones:

- i) que los CDIs crean un nuevo supuesto de EP en la legislación interna peruana, por lo que a fin de determinar sus resultados deberá seguirse las reglas aplicables a sujetos residentes como cualquier EP bajo los términos de dicha legislación;
- ii) una segunda postura, podría considerar que no se genera un nuevo supuesto de EP bajo los términos de la legislación interna, sino que el

---

(\*) Abogada asociada de Zuzunaga & Assereto Abogados S. Civil de R.L. Abogada de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Postgrado en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Castilla - La Mancha, Toledo - España, 2007.

prestador de los servicios deberá seguir tributando como sujeto no residente pero con las reglas de la legislación interna; y,

- iii) por último, la postura que sostiene, que el referido EP deberá tributar bajo las reglas de un sujeto no residente según la legislación interna peruana pero con los límites establecidos en los CDIs.

## **2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La controversia sobre las reglas bajo las cuales debe tributar un EP en Perú generado por la prestación de servicios por un sujeto no residente surge de la forma cómo se interprete los alcances de la interacción de los CDIs con la legislación interna peruana, cuando esta última no contempla el referido supuesto de EP.

En efecto, la falta de claridad sobre la forma cómo debería tributar dicho tipo de EP, genera incertidumbre tanto al inversionista extranjero que brinda servicios desde el exterior como a los sujetos usuarios de dichos servicios en Perú. Para el inversionista extranjero, se genera la interrogante sobre la carga tributaria que recaerá sobre las ganancias generadas por la prestación de servicios en Perú, esto es, el monto sobre el cual se calculará el Impuesto a la Renta, la posibilidad de deducir gastos y la forma como deberá tributar. Por otro lado, para el usuario del servicio, surge la duda si debe actuar como agente de retención o no, con la posible contingencia de incurrir en infracciones.

## **3. INTERRELACIÓN DE LOS CDIs CELEBRADOS AL AMPARO DEL MCOCDE Y MCONU, Y LA LEGISLACIÓN INTERNA DE LOS ESTADOS CONTRATANTES**

### **3.1 Naturaleza jurídica de los CDIs**

Los CDIs constituyen tratados internacionales<sup>1</sup> de carácter bilateral a través de los cuales se encauzan y ordenan las relaciones fiscales internacionales que tiene lugar entre dos países (entre residentes de los dos Esta-

---

<sup>1</sup> Los tratados constituyen acuerdos de voluntades entre sujetos de derecho internacional dirigidos a producir efectos jurídicos regulados por el derecho interno internacional. Tal como lo establece el literal a) del artículo 2º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante CVDT), en vigor en Perú desde el 14 de octubre de 2000, el tratado constituye *“Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular”*.

dos), constituyendo el marco jurídico tributario aplicable a los hechos imponible que se realizan en el ámbito internacional.

En general, los CDIs limitan el ejercicio de poderes soberanos que corresponden a los Estados con arreglo al Derecho Internacional. A través de los CDIs se restringe el ejercicio efectivo del poder tributario por parte de los Estados contratantes, estableciéndose específicamente respecto a cada renta o patrimonio, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva o compartida, de ejercer el derecho previsto en la legislación interna de gravar una determinada renta o patrimonio, pudiendo el Convenio contemplar exenciones tributarias o estableciendo limitaciones a los tipos de gravámenes o tasas.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que los CDIs tienen características particulares que los distinguen de otros tratados internacionales, básicamente por su carácter dual,<sup>2</sup> la compleja relación entre los CDIs y la legislación interna, y por constituir un instrumento de reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales evitando conflictos de imposición entre dos Estados.

De este modo, como señala Calderón Carrero los CDIs *“crean un minisistema fiscal entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados pero también para los contribuyentes cubiertos por el convenio”*. Dicho microsistema: *“no es totalmente autónomo de la legislación interna de los Estados contratantes sino que se interrelaciona con ella al objeto de lograr sus fines; los CDIs ordenan relaciones fiscales internacionales de carácter triangular y de contenido complejo; son tres los posibles sujetos afectados por el convenio de los dos Estados contratantes y los contribuyentes amparados por el convenio, y la regulación articulada es compleja al instrumentar una interrelación circular con la normativa interna de los Estados Contratantes”*.<sup>3</sup>

En consecuencia, los CDIs no se limitan a constituir un pacto de reparto de potestades tributarias que garantiza la eliminación de la doble imposición sino un mecanismo a través del cual se coordinan o integran dos sistemas impositivos, coordinando aspectos jurídicos tributarios de los ordenamientos de los Estados contratantes a efectos de lograr la correcta operatividad de todo el sistema convencional, incorporando cláusulas de ca-

---

<sup>2</sup> En la medida que son tratados internacionales y al mismo tiempo forman parte del ordenamiento tributario interno.

<sup>3</sup> Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo. “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en: “Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2006”. Wolters Kluwer España S.A., Valencia, 2006, página 41

rácter material o procedimental que reconfiguran la regulación interna sobre la materia.

Con el fin de reconciliar los sistemas tributarios, se crea un microsistema fiscal ante ambos Estados contratantes, en el que *“más que desplazar la normativa interna de los estados firmantes, como ocurre en otros tratados, interactúa con dicha normativa interna”*.<sup>4</sup>

### **3.2 Interpretación de los CDIs y la aplicación de los principios de calificación autónoma y de no agravación: efectos en la legislación interna**

Considerando que los CDIs son tratados internacionales los mismos deben ser interpretados siguiendo las reglas internacionales de interpretación recogidas en la CVDT. De este modo, tomando en cuenta los artículos 31º a 33º de la CVDT, la interpretación de un tratado debe tener en cuenta los siguientes factores: (i) la buena fe; (ii) el sentido corriente de los términos del tratado; (iii) el contexto, objeto y fin del tratado; (iv) la interpretación auténtica explícita del tratado; y, (v) la búsqueda del efecto útil del tratado. Asimismo, el artículo 32º de la CVDT, establece que se puede recurrir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios de tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31º de la CVDT o para determinar el sentido, cuando la interpretación dada por dicho artículo resulte ambiguo u oscuro el sentido; o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

#### **3.2.1 Reglas específicas**

Resulta necesario tener en cuenta que dada la naturaleza dual y la compleja interrelación existente entre los CDIs y la legislación interna, las reglas o principios internacionales de interpretación resultan insuficientes para interpretar los CDIs, por eso es necesario recurrir a las siguientes reglas:

##### **3.2.1.1 Interpretación bilateral**

La interpretación de los CDIs no puede resultar desvinculada de la legislación interna de los Estados contratantes, dado que de la interrelación de ambos conjuntos normativos se extrae el ordenamiento jurídico-tributario (microsistema) que procede aplicar a hechos imposables internacionales. *“En particular, debe señalarse que la interrelación entre los CDIs y la legis-*

---

<sup>4</sup> Ibídem, página 9.

*lación interna no puede reducirse a una relación de prevalencia o de especialidad, sino que en la mayoría de las ocasiones se requiere una cuidadosa y simétrica “integración” de los dos conjuntos normativos (CDI y legislación interna) en los dos Estados contratantes”.*<sup>5</sup>

Es importante, que exista una interpretación bilateral dado que si las disposiciones del CDI se interpretan y aplican de forma asimétrica por los tres sujetos principales destinatarios de las mismas, no se podrán alcanzar los objetivos perseguidos por los CDIs, por el contrario se obtendrían resultados opuestos: doble imposición y una agravación de los conflictos impositivos entre ambos Estados contratantes.

### 3.2.1.2 El artículo 3º del MCOCDE y MCONU, como regla general de interpretación

Dichas normas de interpretación prevalecen sobre las disposiciones de la CVDT y las disposiciones internas de los Estados contratantes, dado su carácter especial.

De este modo, el artículo 3.1 del MCOCDE y MCONU, contiene una serie de definiciones cuya virtualidad y efectos, salvo que el contexto imponga otra interpretación, se extienden a todo el Modelo o CDI. En consecuencia, cuando el Modelo o el CDI haga una referencia específica a alguno de los conceptos del artículo 3.1, se debe acudir a él para determinar su significado.

Por otro lado, el artículo 3.2 del Modelo, establece que en relación con la aplicación de un Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, los términos no definidos en el mismo, tendrán, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación del Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado. En efecto, la referencia a la legislación interna del Estado contratante se subordina a tres condiciones: (i) rige exclusivamente respecto términos empleados por el Convenio; (ii) solo se refiere a impuestos a los que se le aplica el Convenio; y (iii) del contexto del Convenio no se debe inferir una interpretación diferente.

### 3.2.1.3 Los Comentarios al Modelo del Convenio

Los Comentarios al Modelo de los CDIs de la OCDE y ONU, si bien no son

---

<sup>5</sup> Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo. Obra citada, página 52.

legalmente vinculantes para los Estados contratantes, pues no forman parte de los CDIs firmados por los Estados, tienen una importancia especial en la interpretación de los CDIs con independencia de que los CDIs se hayan celebrado entre Estados contratantes miembros de la OCDE, ONU o no.

En consecuencia, los Comentarios no deben ser considerados como una simple prueba a la que se debe acudir para resolver una ambigüedad o una oscuridad, sino como parte del contexto a la que se puede recurrir para determinar el sentido corriente de los términos del Convenio.

Finalmente, debe tenerse en cuenta, que los Comentarios no resultarán aplicables a los artículos que se separen evidentemente del MCOCD E u MCONU ni tienen fuerza interpretativa en aquellos casos que existan reglas específicas de interpretación fijadas por el propio CDI.

### 3.2.2.4 Aplicación del principio de calificación autónoma

Dicho principio derivado de la aplicación del CDI señala que el mismo tiene la posibilidad de subsumir los hechos o las relaciones económicas recogidos en su ámbito de aplicación en una concreta categoría de rentas o instituto jurídico delimitado por el propio CDI. De este modo, el propio CDI puede contemplar los elementos necesarios tanto interpretativos como aplicativos, para otorgar una calificación jurídica a una situación real a la que se atribuyan determinados efectos, que pueden derivarse del CDI como la interrelación entre éste y la normativa interna.<sup>6</sup>

Un ejemplo claro de la aplicación de dicho principio se manifiesta en la calificación de una situación como una actuación a través de un EP. En efecto, si bien la legislación interna del Estado contratante de la fuente puede que contemple una definición de EP, se deberá considerar en virtud del principio de calificación autónoma de los CDIs, el significado y alcance de dicha figura jurídica, por lo que serán las disposiciones de los CDIs, los que delimiten las condiciones de calificación de la realidad que resulten aplicables. Sin embargo, debe tenerse en cuenta, que dicha calificación autónoma debe aplicarse con respeto a la legislación interna del Estado fuente, esto es, el principio de reserva de ley. En ese sentido, a la situación a la que se le otorga la calificación de EP de acuerdo al CDI y por tanto se le otorgue una serie de efectos jurídicos, éstos últimos deben estar previamente sujetos a imposición al amparo de la referida legislación interna.

---

<sup>6</sup> García Prats, Alfredo. "El establecimiento permanente: Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria". Editorial Tecnos, Madrid, 1996, páginas 89 y 90.

### 3.2.2.5 Aplicación del principio de no agravación<sup>7</sup>

Internacionalmente se ha reconocido que los CDIs no pueden, por sí mismos, constituir derechos de imposición a los Estados contratantes que no encuentren sustento en su legislación interna. En tal sentido, el CDI no puede, en modo alguno, desmejorar la condición del contribuyente tal como se encuentra prevista en la legislación interna de los Estados contratantes.

Tal como señala Bhûler, *“constituye una finalidad de los tratados de doble imposición limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas o suprimirla totalmente, no ampliarlas o no crear nuevas. Esto hay que entenderlo en el sentido de que en un tratado de doble imposición no pueden establecerse nuevas disposiciones”*.<sup>8</sup> Este es el efecto negativo de los CDI, dado que los mismos tienen una función negativa, como corolario del principio de legalidad o tipicidad de la tributación, según el cual ningún tributo puede ser exigido si no en base a la ley.<sup>9</sup>

Por su parte, Evans señala que el principio de no agravación es *“aquella según el cual un CDI no puede hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquella prevista en la legislación nacional”*.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Cabe señalar, que existe otra posición en la doctrina que indica que se debe aplicar los CDIs, sin perjuicio de que los mismos generen una carga fiscal superior al contribuyente. De esta manera, se afirma que el predominio de los CDIs sobre la legislación interna, debe ser entendido distinguiendo las diferentes normas del CDI. En efecto, las normas de los CDIs que únicamente habilitan a los Estados a ejercer su soberanía fiscal de aquellas normas que establecen derechos y obligaciones de contenido concreto y aplicabilidad directa que emanan de los propios CDIs. Calderón Carrero refiere a que las primeras, requieren que el Estado contratante habilitado dote de contenido concreto la autorización, desarrollando en sentido positivo dicha norma del tratado o remitiéndose a la legislación interna aplicable. En cambio, las segundas (tales como las normas de atribución de ingresos y gastos entre la casa central y el EP, algunas reglas de ajustes de empresas asociadas, las que definen (como la configuración del establecimiento permanente) las que establecen deducciones inexistentes en el Derecho Interno de los Estados contratantes, que por su contenido y tenor sean lo suficientemente específicas y concretas para generar inequívocamente derechos y obligaciones no requieren el concurso de normas internas, toda vez que son directamente aplicables por los Estados e invocables por los contribuyentes. Dicha aplicación directa de estas disposiciones de los CDIs, puede generar que la carga fiscal del contribuyente pueda ser superior o distinta a la derivada de la aplicación del Derecho Interno Calderón Carrero, José Manuel. Obra citada, páginas 47 y 48.

<sup>8</sup> Bhûler, Ottmar. “Principios de Derecho Tributario Internacional”. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, página 82.

<sup>9</sup> Xavier, Alberto. “Derecho Tributario Internacional: Conceptos fundamentales”. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Argentina, 2005, página 120.

<sup>10</sup> Evans, Ronald. “Régimen jurídico de la Doble Tributación Internacional”. Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 1999, página 49.

En virtud de este principio de no agravación *“también se entiende que cuando el CDI no acierte en eliminar totalmente la doble imposición internacional o cuando la carga fiscal global establecida por éste sea superior a la derivada de aplicar la normativa interna, el contribuyente puede optar por aplicar el régimen fiscal general de los estados signatarios, como si no existiera el tratado”*.<sup>11</sup>

Este principio tiene su sustento en el respeto a la igualdad de las condiciones entre los residentes de un Estado al amparo de su correspondiente legislación interna. En ese sentido, la violación del principio de no agravación conlleva la vulneración de la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 24º del MCOCDE. *“En efecto, de no existir un derecho de imposición en la Ley nacional, se estaría sometiendo a impuesto a un nacional del otro país de manera más gravosa que a los inversionistas de otros países, lo cual violaría los principios y normas sobre no discriminación previstos en los CDI. Si los Estados quieren ejercer mayores derechos de imposición a la luz de los CDI suscritos, deben modificar o adaptar su legislación interna a lo allí dispuesto”*.<sup>12,13</sup>

En consecuencia, el uso de los CDIs resulta optativo para el contribuyente, y su aplicación no pueda redundar en un tratamiento más desfavorable que el que prevé la legislación interna.<sup>14</sup> Sin embargo, este derecho de opción de aplicar o no los CDIs por parte del contribuyente debe realizarse de manera coherente, y en ningún caso, puede encubrir maniobras fraudulentas o que distorsione el buen funcionamiento de los CDIs.<sup>15</sup>

#### 4. EL CONCEPTO DE EP EN LOS CDIs BAJO EL MCOCDE Y MCONU

Los EPs no tienen personalidad jurídica propia, constituyen *“una mera*

---

<sup>11</sup> Ibídem, página 50.

<sup>12</sup> Ibídem, página 60.

<sup>13</sup> Asimismo, Borrás Rodríguez, señala respecto a la relación entre el principio de no agravación y de la no discriminación lo siguiente: *“Ahora bien, si normalmente el tratado es más beneficioso que la norma interna, puede ocurrir que una norma interna sea más beneficiosa que la norma convencional. Formalmente, podría parecer que se debiera seguir aplicando la norma convencional, pero en realidad en este caso entrará en juego la norma de no discriminación por razón de nacionalidad contenida en casi todos los convenios, que impediría hacer de peor condición a los residentes del país convenido respecto a los residentes de la otra parte e incluso de peor condición que los residentes de terceros Estados con los que no exista convenio”* Citada por Evans Ronald. Obra citada, página 60.

<sup>14</sup> Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando. *“Aspectos internacionales de la Tributación: Teoría y Práctica”*. La Ley, Buenos Aires, 2005, página 228.

<sup>15</sup> Calderón Carrero, José Manuel. Obra citada, página 50.

*prolongación de las sociedades extranjeras*".<sup>16</sup> Al no tener personalidades jurídicas distintas a la matriz, los EPs poseen la naturaleza jurídica de meros establecimientos comerciales, que poseen determinados bienes corpóreos e incorpóreos y servicios, organizados por el comerciante con el objetivo de realizar su actividad comercial. En efecto, el EP es un supuesto de patrimonio autónomo de derecho tributario, esto es, un complejo de derechos y obligaciones que, dentro de la esfera patrimonial de una misma persona jurídica, se encuentra sometido a un régimen tributario especial, otorgándole un tratamiento fiscal unitario.<sup>17</sup>

#### 4.1 Función del concepto de EP

Como regla o principio de distribución del poder tributario respecto de las actividades empresariales internacionales y como fórmula para evitar la doble imposición internacional, la existencia de un EP en un Estado contratante determina que el Estado de la fuente pueda someter a imposición a la empresa extranjera por los beneficios obtenidos en su territorio, tal como se desprende del apartado 1 del artículo 7º<sup>18</sup> del MCOCDE. En consecuencia, el EP se convierte en un criterio de legitimación del Estado contratante de la fuente, dado que sin EP no cabe tributación de la renta empresarial por parte del Estado contratante de la fuente.

Asimismo, el concepto de EP limita el ejercicio de la potestad tributaria asignada al Estado de la fuente, constituyéndose en "*centro de imputación de rentas*", dado que dichas rentas atribuibles al EP tributarán sobre montos netos, tal como se desprende del apartado 3 del artículo 7º<sup>19</sup> del MCOCDE. De este modo, a la luz de los CDIs la imposición del EP es muy similar al de un sujeto residente. En resumen, como señala, García Prats el EP: "*actúa como límite - threshold*" y *condición necesaria para el ejercicio del poder tributario por parte de un Estado sobre las actividades de carácter empresarial desarrolladas por entidades no residentes, es decir, por aquellas entidades que a pesar de no mantener una suficiente vinculación*

<sup>16</sup> Ibídem, página 347.

<sup>17</sup> Xavier, Alberto. Obra citada, página 350.

<sup>18</sup> "*Las utilidades de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.*"

<sup>19</sup> "*Para la determinación de la utilidad del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.*"

*con el Estado para merecer la calificación de residente desarrollan una relación estrecha de vinculación económica con el Estado en atención a las actividades realizadas en el mismo”.*<sup>20</sup>

## **4.2 Reglas de atribución de beneficios**

La atribución de beneficios del EP se rige por el principio de empresa separada e independiente. El EP debe tributar como un centro de imputación de rentas similar al integrado por una empresa separada y domiciliada que opera de forma independiente, respetando el principio de libre concurrencia, aplicándose los mismos criterios de imputación que de acuerdo a la legislación interna resulten aplicables a las empresas domiciliadas.

En consecuencia, la aplicación de dicha regla conjuntamente con lo establecido en el apartado 1 del artículo 7 del Modelo, excluye la posibilidad de atribuir al EP aquellas rentas obtenidas por la empresa no domiciliada desconectadas de la actividad del EP, dado que de haber sido el EP una empresa separada estos rendimientos no habrían sido imputados a la misma. En ese sentido, se atribuirán al EP los beneficios efectivamente realizados derivados de las actividades que desarrolle.

Tal como señala García Prats *“(...) la imputación de rentas al establecimiento permanente mediante un CDI se refiere a los criterios de imputación aplicables de acuerdo a la Ley interna a las empresas separadas y distintas y no a los criterios particulares o específicos que esta Ley reserve para los propios establecimientos permanentes, con independencia de su coincidencia”.*<sup>21</sup>

El método de cómputo de tales beneficios es la contabilidad separada del EP.<sup>22</sup> Sin embargo, debe tenerse en cuenta que *“la cuantificación de los beneficios imputables al EP será delimitada por la legislación interna del Estado contratante donde esté ubicado, aunque ésta debe resultar apli-*

---

<sup>20</sup> García Prats, Alfredo. Obra citada, páginas 397 y 398.

<sup>21</sup> García Prats, Alfredo. Obra citada, página 314.

<sup>22</sup> De este modo, el método de contabilidad separada, se fundamenta en la consideración que el EP es un centro de imputación y de atribución de rentas separado (patrimonio autónomo). Por ello se considera que los rendimientos atribuibles al EP pueden determinarse con arreglo atendiendo a los resultados que se infieren de la propia contabilidad del mismo. Dicho método se sustenta en que la base para la atribución de beneficios equivale al beneficio que una empresa separada e independiente habría obtenido de realizar la misma actividad en las mismas condiciones. Para ello, la ficción de empresa separada exige que toda contraprestación o servicio prestado o recibido por el EP se contabilice, incluyendo los servicios y transferencias internas para otras partes de la empresa y los recibidos por éstas a favor del EP.

*cada con arreglo a los principios y límites establecidos en el CDI (en especial los mandatos de no discriminación)*".<sup>23</sup>

Por otro lado, el MCOEDE, en su apartado 4 del artículo 7º señala la posibilidad del uso del método de reparto proporcional. Dicho método parte de una visión unitaria de la empresa para la atribución y distribución de los beneficios del EP. De este modo, el beneficio total de la empresa es posteriormente repartido entre los diferentes establecimientos, utilizando para ello distintas variables o módulos de reparto.<sup>24</sup>

#### 4.2.1 Reglas de deducción de gastos

A fin de cuantificar la renta del EP se deberán tener en cuenta dos tipos de gastos: "los gastos "específicos", que se refieren directamente a la actividad de la sede extranjera como los gastos "generales" o los gastos que constituyen gastos comunes de la empresa y del EP".<sup>25</sup>

En lo que al primer grupo de gastos se refiere, se tendrían en cuenta aquellos gastos necesarios para los fines propios del EP, esto es, el EP tiene derecho a deducir todos los gastos necesarios para dichos fines. No importando el lugar en donde se hayan realizado éstos, tal como lo indica el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 7º. *"De acuerdo al principio de no discriminación, la deducción de gastos debe permitirse sin otras restricciones que las que afectan a las empresas residentes. La finalidad en principio debe ser la determinación del importe real de los gastos convenidos. Son pues gastos de carácter ordinario, gastos que deberán de calcularse de acuerdo al principio de contabilidad separada"*.<sup>26</sup>

Adicionalmente a este tipo de gastos, se permite la deducción de gastos generados entre el EP y sus sedes centrales, siempre que se encuentren

<sup>23</sup> Carmona, Nestor. "Fiscalidad del establecimiento permanente", en: "Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria". Constitución y Leyes S.A., Madrid, 2005, página 132.

<sup>24</sup> Tal como lo establece el párrafo 25 de los Comentarios al artículo 7º, dicho método sólo debería aplicarse en casos excepcionales allí donde venga aplicándose históricamente en un Estado, resultando aceptado tanto por las autoridades fiscales como los contribuyentes del mismo al obtenerse resultados satisfactorios como consecuencia de su aplicación.

<sup>25</sup> Tundo, Francisco. "Las rentas empresariales en el Modelo de la OCDE", en: "Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los convenios de doble imposición". Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Legis Editores S.A., Coordinador Juan Pablo Godoy, Bogotá, 2006, páginas 933 y 934.

<sup>26</sup> Gildemeister Ruiz - Huidobro, Alfredo. "Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes". Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1995, página 397.

vinculados económicamente con la función y actividad desarrollada por el EP. En consecuencia, podemos señalar que los CDIs permiten la extraterritorialidad de los gastos.

#### 4.2.2 Aplicación de la cláusula de no discriminación

A diferencia de los apartados 1 y 2 del artículo 24º del MCOCDE, el apartado 3 de dicho artículo dispone que no se puede discriminar a los EP en relación con el tratamiento recibido por las empresas residentes y no por razón de nacionalidad.

Los párrafos 19 y 20 de los Comentarios al artículo 24º precisan que no se prohíbe cualquier diferencia de trato entre los EP y empresas residentes, sino simplemente, una tributación más gravosa para el EP, delimita a la cuantía de la deuda tributaria del EP y la que correspondería a una empresa residente que realice la misma actividad. No se regula prohibición alguna en relación con los aspectos formales relativos a la exacción del impuesto al EP.<sup>27,28</sup>

---

<sup>27</sup> *“Existe, entonces, una diferencia importante con la prohibición del art. 24.1 MOD-CDI, atribuible a la naturaleza específica del EP, puesto que mientras que éste último prohíbe las discriminaciones sustantivas y formales, la cláusula del EP se limita a prohibir la imposición más gravosa del EP en relación con la deuda tributaria total del EP sin regular prohibición alguna en relación con los aspectos formales relativos a la exacción del impuesto al EP. La razón de esta diferencia se encuentra, más que en el hecho que se pueda discriminar al EP en ciertos casos, en que la naturaleza del EP podrá justificar un trato diferenciado del mismo con respecto a los residentes en algunas ocasiones (v.g. algunas obligaciones formales, como, por ejemplo, la llevanza de contabilidad diferenciada de la casa matriz).”* Martín Jiménez, Adolfo. “No discriminación”, en: “Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2006”. Wolters Kluwer España S.A., España, 2006, página 489.

<sup>28</sup> De este modo, la determinación de la base imponible del impuesto a la luz del principio de igualdad de trato implica las siguientes consecuencias de conformidad con el párrafo 24 de los Comentarios al artículo 24º:

- (i) Debe reconocerse a los EPs el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir de la utilidad imponible, los gastos de explotación, además del derecho a imputar al EP una parte proporcional de los gastos generales de la sede. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.
- (ii) Debe permitirse a los EPs las mismas facilidades en materia de amortización y provisiones.
- (iii) Se debe conceder a los EPs la facultad otorgada de poder trasladar pérdidas comprobadas al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de un cierto período de tiempo.
- (iv) Deben aplicarse a los EPs las mismas reglas que a las empresas residentes en lo que se refiere al gravamen de las plusvalías realizadas por la enajenación de los elementos de activo durante o con motivo del cese de la explotación.

## **5. APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE EP PREVISTO EN LOS CDIs A LA LUZ DE LA LEGISLACIÓN INTERNA PERUANA COMO SISTEMAS INTERRELACIONADOS**

A fin de aplicar correctamente las disposiciones de los CDIs, en operaciones en que intervienen sujetos residentes en distintas jurisdicciones tributarias, es importante tener en cuenta los siguientes pasos a seguir:<sup>29</sup>

- i) En primer lugar, se debe identificar si la legislación interna del Estado contratante donde realice la operación el inversionista extranjero, grava la operación internacional.
- ii) De encontrarse gravada la renta generada por la operación internacional, deberá verificarse las disposiciones del CDI que resultan aplicables tanto al inversionista extranjero como a la operación en concreto; y
- ii) Por último, y de ser aplicable el CDI, deberá identificarse si el CDI concede reducciones impositivas o exenciones que beneficien al percceptor del ingreso.

De este modo, una vez, definido que la actividad efectuada entre dos jurisdicciones tributarias por un sujeto residente en cualquiera de dichas jurisdicciones, se encuentra gravada en el Estado de la fuente, debe analizarse las disposiciones del CDI aplicable.

En ese sentido, en los supuestos de actividad empresarial, llevada a cabo en ambas jurisdicciones a fin de identificar si el Estado contratante de la fuente, tiene potestad tributaria para gravar los beneficios empresariales de dicha actividad debe analizarse la noción de EP que contenga el CDI, al constituir un criterio de repartición de soberanías fiscales de ambos Estados contratantes.

En Perú, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto fue aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, señala que constituye EP 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, entre otros.

Asimismo, de acuerdo con la legislación peruana, los EPs constituyen sujetos residentes que tributan únicamente sobre sus rentas de fuente peruana. Esta calificación jurídica conlleva que como sujetos residentes

---

<sup>29</sup> Metodología señala por Ortiz, Sainz y Tron, para la aplicación práctica de los CDI. "Tratados Internacionales en Materia Fiscal". Editorial Themis. S.A. de CV, México, 2000, páginas 23 y 24.

deban cumplir con todas las demás obligaciones formales y sustanciales previstas para dichos sujetos, tales como obtener como Registro Único del Contribuyente, llevar contabilidad completa, presentar declaraciones juradas determinativas, e incluso ser contribuyentes del Impuesto General a las Ventas, entre otras.

Por otro lado, los CDIs celebrados por Perú, bajo el MCOCDE y el MCONU, contemplan supuestos especiales de configuración de EP, que no se encuentran regulados en la legislación peruana tales como:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero solo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje tenga una duración superior a (.....) meses, y
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa , incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país por un período que en total no excedan de (...) días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (...)"

En ese sentido, nos encontramos que la regulación del EP en los CDIs es más amplia que la prevista en la legislación peruana, lo que nos lleva a recordar la relación existente entre los CDIs y la legislación peruana.

Si bien bajo la legislación peruana los tratados internacionales no tienen una condición suprallegal, los mismos tienen un carácter de prevalencia sobre las normas, dado que constituyen compromisos asumidos con otro Estado (principio Pacta Sut Servanda). Sin embargo, debemos recordar que no hay que limitarnos a una relación de prevalencia o especialidad de los CDIs sino que al haberse generado un microsistema, debemos saber integrar cuidadosamente y simétricamente los dos conjuntos normativos (CDI y legislación interna) en los dos Estados contratantes.<sup>30</sup>

En ese sentido, la definición convencional de EP del CDI, a pesar que es más amplia que la contemplada en la legislación interna peruana, preva-

---

<sup>30</sup> Tal como lo afirma Calderón Carrero, *“la prioridad normativa de los CDI sobre la legislación interna viene a salvaguardar que todo el sistema de coordinación de soberanías fiscales que los Estados contratantes han pactado no sea alterado por la voluntad unilateral de uno de ellos. La aplicación preferente de las disposiciones de los convenios impide que tanto el reparto del poder tributario como las regla técnicas comunes que se han pactado sean sustituidas por la aplicación de normas internas de un Estado contratante”* Calderón Carrero, José Manuel. *“La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”*. Editorial Arazandi S.A., Navarra, 1997, página 45.

lece sobre la definición interna, de manera que la renta obtenida a través del EP se encontrará sujeta a imposición en Perú (como Estado donde se genera la renta), siempre y cuando la renta en cuestión estuviera contemplada como renta gravada bajo la legislación peruana. Cabe señalar que bajo este supuesto, no se está sometiendo a imposición una renta no prevista como renta gravada por la legislación peruana, sino que dicha renta está siendo sometida a una concreta modalidad de tributación, esto es, bajo la institución jurídica del EP.

Tal como lo hemos señalado precedentemente, los CDIs crean un microsistema que no es totalmente autónomo de la legislación interna de los Estados contratantes sino que se interrelaciona con ella con el objeto de lograr sus fines, constituyendo conjuntos normativos que se interseccionan para complementarse. En ese sentido, los CDIs no alteran el sistema de tributación de un Estado, sino, que respetándolo, sólo lo limitan. Nótese que los CDIs no son normas que pretendan modificar o desplazar la normatividad interna, dado que esto constituiría una violación directa del principio de reserva de ley previsto en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú y desarrollado por la Norma IV del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sino que reparten potestades tributarias y regulan las limitaciones sobre las potestad tributaria ejercida por un Estado contratante a fin de evitar la doble imposición o reducir el impacto de la misma.

Al amparo del concepto de EP previsto en los CDIs se grava las rentas de un determinado sujeto no residente bajo dicha modalidad, debiendo tenerse en cuenta que si bien la legislación interna definirá el cómputo de las rentas que se encontrarán gravadas, también resultan de aplicación los límites previstos para gravar las rentas generadas por el EP, contemplados principalmente en los artículos 7º y 24º de los CDIs.

Las reglas o límites materiales a la potestad tributaria establecidos en el Estado contratante de la fuente nunca pueden implicar la creación de un hecho imponible no previsto en la legislación interna ni la modificación de su configuración, aspectos que son de competencia exclusiva del Estado contratante de la fuente. De este modo, los CDIs no pueden convertir a un sujeto no residente (cuyo hecho generador es de configuración instantánea) en uno residente (cuyo hecho generador es de configuración periódica). Lo que resulta de la aplicación de los CDIs es que el Estado contratante de la fuente, tenga potestad tributaria de gravar las rentas generadas por un sujeto no residente, al configurarse un EP en su territorio, al amparo de la definición del CDI, pudiendo gravar dichas rentas de acuerdo a sus disposiciones internas pero con los límites contemplados por los CDIs.

Por último, debe tenerse en cuenta que los CDIs no pueden, en modo alguno, desmejorar la condición del contribuyente tal como se encuentra prevista en la legislación interna de los Estados contratantes, ello en aplicación del principio de no agravación, el mismo que se sustenta en el principio de no discriminación previsto en el artículo 24º de los CDIs. En ese sentido, cuando los CDIs no logren eliminar totalmente la doble imposición internacional o cuando la carga fiscal global establecida por éste sea superior a la derivada de aplicar la normativa interna, el contribuyente puede optar por aplicar el régimen fiscal general de los Estados contratantes, como si no existieran los CDIs.

### **5.1 Consecuencias de la configuración de un EP en el Perú en el caso de la prestación de servicios prestados por residentes de Chile, Canadá y España**

A efectos de nuestro análisis, imaginemos que una empresa inversionista en el extranjero (residente en Chile, Canadá o España, en adelante, la Empresa X) presta servicios de ingeniería altamente especializados a favor de una empresa residente en Perú (en adelante, Empresa Y). Para la prestación de los servicios la Empresa X destaca personal a Perú, pactando que la duración de los servicios será de 11 meses.

En el caso materia de análisis debe seguirse el siguiente procedimiento. (i) identificar si la Ley del Impuesto a la Renta peruana grava los mencionados servicios; (ii) verificar en el CDI aplicable, si el mismo permite gravar los beneficios generados por dichos servicios en Perú (Estado contratante de la fuente); (iii) en el supuesto, que el CDI establezca que Perú (Estado contratante de la fuente) puede gravar los referidos beneficios, se debe identificar la tasa con la cual Perú grava los mencionados servicios y el monto a computarse como base imponible del impuesto; (iv) finalmente se debe aplicar las reducciones impositivas o limitaciones previstas del CDI.

Como primer paso, debemos indicar que para la legislación peruana los servicios de ingeniería altamente especializados prestados en Perú, califican como servicios de asistencia técnica que generan renta de fuente peruana de conformidad con el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como segundo paso, revisando las disposiciones de los CDIs, tenemos que de conformidad con el inciso b) del apartado 3 del artículo 5º de los CDIs suscritos entre Perú con Chile, Canadá y España,<sup>31</sup> se habría configurado

---

<sup>31</sup> De todos los CDIs suscritos por Perú- vigentes o no-, únicamente los celebrados con Chile, Canadá y España contemplan el inciso b) del apartado 3 del artículo 5º, referido al supuesto de la generación de un EP por la prestación de servicios por un de-

un EP, debido a la que la prestación de los servicios por parte de la Empresa X al haberse ejecutado íntegramente en Perú por un período que excedió el plazo previsto en los CDIs, genera que Perú, como Estado contratante de la fuente, tenga la potestad tributaria de gravar los beneficios generados por el EP. En efecto, con algunas variantes,<sup>32</sup> dicho artículo dispone que: “3. *La expresión establecimiento permanente también incluye: “(...) b) la prestación de servicios por parte de una empresa, (incluidos los de consultoría), por intermedio de (sus) empleados (u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin), pero solo en el caso que tales actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en el país durante un período o periodos que en total excedan de (183 días), (dentro de un período cualquiera de 12 meses)”.*”

Tratándose de una actividad empresarial cuyo beneficio no tiene una regla específica en los CDIs (como la existente para los casos de regalías, dividendos, intereses, etc), resultará de aplicación la regla general de distribución de potestad tributaria de los “Beneficios Empresariales” de conformidad con el apartado 6 del artículo 7º de los CDIs.

De esta manera tenemos que el apartado 1 del artículo 7º de los CDIs establece que: “1. *Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.”*”

En consecuencia, de acuerdo a los CDIs suscritos por Perú, el servicio de asistencia técnica materia de análisis en el presente caso, prestado por una empresa residente en Chile, Canadá o España, se encuentra gravado también por Perú, al haberse generado un EP bajo los términos de los mismos, por lo que Perú tiene la potestad de gravar dicho servicio.

---

terminado período, supuesto recogido del MCONU.

<sup>32</sup> No todos los CDIs suscritos por Perú tienen exactamente el mismo texto. En el caso del CDI con Chile no se menciona que las actividades tengan que desarrollarse “para el mismo proyecto o uno relacionado”, mientras que en el de Canadá contempla dicha referencia. Por su parte, el CDI con España sólo se refiere al “mismo proyecto”. Por otro lado, respecto del límite temporal, mientras que Chile y Canadá el período mínimo para que se configure un EP es de 183 días, con España es de 9 meses. Por último, el CDI con España no contempla los servicios de consultoría ni el destaque de otras personas naturales distintas a los empleados de la empresa. Tampoco se hace referencia a que los nueve meses sean dentro de un período cualquiera de doce meses.

## 5.2 Determinación de resultados

Luego que hemos identificado que nos encontramos ante una actividad gravada por la legislación del Impuesto a la Renta peruana y que la misma en virtud de los CDIs, puede ser gravada por Perú al haberse configurado un EP bajo los términos del CDIs, corresponde analizar como tercer paso, la forma cómo deben tributar los beneficios de dicha actividad. Siendo previamente necesario, remitirnos a la legislación interna peruana a fin de establecer la forma de determinación de los resultados antes de analizar los límites previstos por los CDIs.

Si bien al amparo de los CDIs hemos concluido que los servicios de ingeniería prestados por la Empresa X generan un EP en términos de los CDIs, aplicando el principio de calificación autónoma de los CDIs, debemos tener en cuenta que bajo la Ley del Impuesto a la Renta peruana, el citado servicio no califica como EP en la medida que, para Perú, sólo son EP los servicios prestados en el Perú por sujetos no residentes a través de un lugar “fijo” de negocios, considerándose que la fijeza, además de su acepción espacial tiene una connotación temporal que significa una vocación de permanencia sin límite de tiempo y no una temporalidad definida como se da en el supuesto de una prestación de servicios.

En ese sentido, si bien bajo el amparo de los CDIs, los referidos servicios se encuentran gravados también por el Estado de la fuente, ello no implica que dichos servicios deban ser gravados como si existiera un EP en los términos de la legislación peruana. Nótese que para efectos, de la legislación peruana, el EP califica como una persona jurídica para fines tributarios, a quien se le grava año a año sobre la renta imponible anual (hecho generador de configuración periódica). Ello es así, debido a que mediante un CDI, un sujeto no residente en Perú, cuyo hecho generador del Impuesto a la Renta es de configuración instantánea, no se puede convertir en un sujeto residente, cuyo hecho generador del Impuesto a la Renta es de configuración periódica.

En consecuencia, de conformidad con los CDIs, Perú tiene la potestad tributaria de gravar los referidos servicios de ingeniería al haberse prestado por 11 meses, pero no a título de EP sino a título de servicio temporal prestado por un sujeto no residente sin EP en Perú.

De esta manera, en principio, dichos servicios al tributar como un servicio temporal deben tributar sobre el 15% de la renta bruta que genere dicha actividad y sólo respecto de su renta de fuente peruana de conformidad con el inciso f) del artículo 56º y el artículo 6º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicho EP bajo los términos del CDI no deberá cumplir con las obligaciones del EP contemplados en la legislación interna peruana, esto es, no deberá cumplir con las demás obligaciones formales y sustanciales previstas para los sujetos residentes tales como la obtención del Registro Único del Contribuyente, contar con contabilidad completa, presentar declaraciones juradas determinativas, incluso ser contribuyente del Impuesto General a las Ventas, entre otras. Ello debido a que el CDI no ha convertido a un sujeto no residente que realiza una actividad temporal en el país en un sujeto residente. De esta manera, deberá pagar el correspondiente Impuesto a la Renta, vía retención.

Como último paso, debemos analizar los límites contemplados por los CDIs para la imposición que le corresponde efectuar al Estado contratante de la fuente, de este modo, el apartado 3 del artículo 7º de los citados CDIs, dispone que: *“3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos (necesarios) realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración (para los mismos fines), tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte”*.<sup>33</sup>

Tal como se desprende de dicho apartado, los EP deben tributar sobre renta neta, esto es, sobre la renta bruta menos gastos.

A pesar que la legislación interna peruana dispone que la prestación de servicios que califican como asistencia técnica brindada por un sujeto no residente, debe tributar el 15% de la renta bruta, dicha disposición no podría oponerse contra las disposiciones de los CDIs por las siguientes razones:

- i) No puede imponerse normas internas contra las obligaciones asumidas en los CDIs, de conformidad con el artículo 27º CVDT.
- ii) En aplicación del principio de no discriminación, un EP no puede tener una situación más gravosa que una empresa residente que realice la misma actividad.

Sin embargo, dicha interpretación no es pacífica en la doctrina como procederemos analizar:

---

<sup>33</sup> En el CDI con Chile se hace referencia expresa a que los gastos del EP deban ser los “necesarios”, lo que no ocurre con los CDI de Canadá ni con España. Asimismo, en los CDI con Chile y con España se hace referencia a que los gastos de dirección y generales de administración deban ser “para los mismos fines” del EP, referencia que se omite en el CDI con Canadá.

### 5.3 Interpretación de los Protocolos de Chile y España vinculados con la regla de deducción de gastos aplicados para el EP por servicios temporales

Siguiendo con el análisis de los límites establecidos a la potestad tributaria del Estado contratante de la fuente, es preciso señalar que existen dos posiciones respecto de la deducción de gastos, al amparo de las precisiones realizadas apartado 3 del artículo 7º del CDI en los siguientes términos: *“ (Sin perjuicio del artículo 24º, párrafo 2) se entiende que las disposiciones del apartado 3 del Artículo 7º se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo a la legislación tributaria del Estado Contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado”*.<sup>34</sup>

- i) Una primera posición según la cual los gastos atribuidos al EP sólo son deducibles en la medida que la legislación interna permite dicha deducción. Es decir, considera que el CDI remite a la legislación interna del Estado contratante de la fuente la posibilidad de permitir o no la deducción de los gastos a los EPs.

Dicha posición, generaría que en el caso de la legislación peruana, que no permite la deducción de gastos de un sujeto no residente que presta servicios temporales en el país, al no calificar como EP bajo dicha legislación, la deducción de gastos no estaría permitida en ese supuesto por los CDIs de Chile y España.

- ii) Una segunda posición según la cual los gastos sólo son deducibles por el EP en la medida que sean previamente atribuidos al mismo de acuerdo con las reglas de atribución o de imputación de gastos previstas por la legislación interna del Estado contratante de la fuente. En ese sentido, los CDI de Chile y España se remiten a la legislación interna de cada Estado contratante a fin de determinar la atribución o imputación de gastos.<sup>35</sup>

No coincidimos con la primera interpretación, debido a que la misma con-

---

<sup>34</sup> Dicha precisión, se ha realizado en los CDI con Chile y España. El CDI con España es el que incorpora la frase “Sin perjuicio del artículo 24º párrafo 2, el mismo que se refiere a la cláusula de no discriminación en materia de EP”.

<sup>35</sup> Dichas posiciones han sido recogidas por Zegarra Vilchez, Juan Carlos, en: “La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de los servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición”. Ponencia presentada en las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, realizada los días 14 y 15 de setiembre de 2006, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Lima, páginas 12 y 13.

llevaría que la aplicación de la regla contenida en el apartado 3 del artículo 7º de los CDIs esté subordinada a la legislación interna del Estado contratante de la fuente, constituyendo una violación del artículo 27º de la CVDT, la misma que dispone que una parte contratante no puede invocar disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado. Nótese que, en el caso peruano, la eventualidad incompatibilidad entre el CDI y el derecho interno no afecta norma alguna de importancia fundamental que vicie el consentimiento del Estado peruano, de ahí que no se pueda oponer la legislación interna.

En cambio, la segunda postura nos lleva a una interpretación coherente de los CDIs, que complementa la regla contenida en el apartado 3 del artículo 7º de los CDIs (referida a una regla de deducción de gastos) con una regla de atribución o imputación de gastos no contenida en las disposiciones de los CDIs.

#### 5.4 Pronunciamientos de las administraciones tributarias

Actualmente no es pacífica, la interacción de los CDIs con la legislación interna del Estado contratante de la fuente, en específico, cuando se configura un EP por prestación de servicios temporales, bajo los términos de los CDIs que no es contemplado en la correspondiente legislación interna, tal como lo podemos observar de los dos pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria chilena como la peruana.

##### 5.4.1 Pronunciamiento de la Administración Tributaria chilena

Mediante el Oficio Nº 2890 de la Subdirección Normativa del Departamento de Normas Internacionales, la Administración Tributaria chilena ha emitido las siguientes conclusiones:<sup>36</sup>

- (i) Si el concepto de EP contemplado en los CDIs no coincide con el concepto contemplado en la legislación interna, el alcance de dicho concepto sólo resulta aplicable para efectos del CDI.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Mediante dicho Oficio se emite pronunciamiento respecto a la consulta referida a la forma de tributación por parte de una empresa domiciliada en Perú, que presta servicios a una empresa constituida en Chile, en las cuales se incluye el envío de personal técnico a Chile, necesarios para la prestación de servicios por plazos que pueden exceder de 183 días.

<sup>37</sup> *“El párrafo 1 del artículo 5 del Convenio contempla la definición de establecimiento permanente, concepto acordado en el contexto de una negociación internacional entre dos Estados Contratantes para determinar a que Estado le corresponde el derecho a gravar los beneficios, por lo que no dice relación con la definición de establecimiento permanente que contempla la legislación interna. En este sentido, la*

- (ii) En caso se genere un EP en Chile por la prestación de servicios en Chile, los beneficios atribuibles a este EP pueden gravarse sin limitación en Chile, de acuerdo a su legislación interna.<sup>38</sup>
- (iii) Los CDIs asignan derechos de imposición a los Estados contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban. En consecuencia, si las ganancias correspondientes a la prestación de servicios de una empresa de Perú atribuibles a un EP generado en Chile genera un EP en términos de su legislación interna, deberá tributar como un sujeto residente, en cambio si dicho supuesto no es previsto en la legislación interna chilena como EP, deberá aplicarse las reglas de tributación de un sujeto no residente.<sup>39</sup>

---

misma disposición del Convenio limita el ámbito de aplicación de la definición de establecimiento permanente al Convenio en cuestión (...)" (el subrayado es nuestro).

<sup>38</sup> " b) Cuando la empresa de Perú, lleva a cabo sus servicios en Chile, a través de personal técnico enviado a Chile: (...) [que genera un EP en los términos de los CDI] En tal caso, los beneficios de la empresa atribuibles a ese establecimiento permanente pueden gravarse sin limitación en Chile, de acuerdo a la Ley sobre Impuesto a la Renta." (el subrayado es nuestro).

<sup>39</sup> "6. En cuanto a la tributación específica que se aplica cuando Chile, de acuerdo al Convenio, tiene el derecho a gravar las rentas de la empresa de Perú atribuibles a un establecimiento permanente de esa empresa en Chile, cabe señalar que los convenios para evitar la doble imposición asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban.

En consecuencia, para determinar la tributación en Chile que afecta a la empresa de Perú, una vez resuelto que Chile tiene derecho a gravar la renta, es necesario establecer si la presencia en Chile de la empresa origina o no un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta. Al respecto, este Servicio ha expresado a través de algunos pronunciamientos emitidos sobre la materia, que la constitución en el país de un establecimiento permanente en los términos a que se refiere la norma legal indicada, debe ser entendida como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen. En tal caso el establecimiento permanente queda sujeto a la obligación de obtener RUT, presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos de Primera Categoría y Adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y a las demás obligaciones e impuestos establecidos por la legislación tributaria de nuestro país.

En aquellos casos en que no se configure un establecimiento permanente en Chile en los términos que define el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que podría ocurrir por ejemplo, cuando la empresa envía personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder para actuar en su representación, la empresa queda sujeta al Impuesto Adicional de re-

Del pronunciamiento de la Administración Tributaria chilena podemos destacar siguientes aciertos y desaciertos:

(i) Aciertos:

Entender que el concepto de EP del CDI es aplicable en el ámbito de éste. Con ello se desprende, que la Administración Tributaria chilena considera que cuando el CDI prevea un supuesto más amplio de EP, ello no implica que para efectos de la legislación interna se configure un nuevo concepto de EP para efectos de la legislación interna, esto es, un nuevo contribuyente.

Esto se corrobora más adelante, cuando analiza los efectos de la configuración de un EP bajo los términos del CDI, haciendo dos distinciones:

- a) en el caso que el concepto de EP coincida con el concepto de EP de su legislación interna, a efectos de determinar su tributación debe cumplir las obligaciones establecidas para cualquier sujeto residente, tales como sacar RUT, pagar impuesto de Primera Categoría y Adicional, presentar declaraciones determinativas del impuesto, etc.
- b) en el caso que el concepto de EP no coincida con el concepto de EP, como se da en el supuesto de configuración de EP bajo los términos del CDI, por la prestación de parte de una empresa residente en Perú de servicios a favor de la empresa chilena, mediante el envío de personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder para actuar en su representación, a efectos de determinar su tributación, se le sigue tratando como un no residente, debiendo su contraprestación ser objeto de retención del Impuesto Adicional.

Respecto de este punto, estamos de acuerdo con el pronunciamiento de la Administración Tributaria chilena, al reconocer que la forma como este supuesto de EP por la prestación de servicios temporales debe tributar es la correspondiente al de un sujeto no residente y no la de un residente, dado que en la legislación interna no se encuentra previsto ese supuesto de EP (contribuyente). Ello en concordancia con la naturaleza de los CDIs que no pueden crear un nuevo hecho imponible. En ese sentido, el sujeto no residente que cuente con un EP por la prestación de servicios temporales, no deberá cumplir con las obligaciones sustanciales y formales a las que se encuentran obligados los sujetos residentes, como se da en el supuesto de configuración de un

---

*tención contemplado en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.” (el subrayado es nuestro)*

EP, bajo los términos de la legislación interna (coincidencia entre concepto de EP en el CDI y en la legislación interna)

(ii) Desaciertos:

Considerar que una vez, que se ha configurado un EP en su territorio tiene la potestad de gravar los rendimientos del mismo de acuerdo con la legislación interna chilena sin ningún límite. Dicha afirmación es incorrecta, dado que tal como lo hemos desarrollado en el presente trabajo, los CDIs no sólo se encargan de repartir potestades tributarias sino de establecer límites materiales a dicha potestad tributaria, como ocurre con los límites previstos en el artículo 7º de los CDIs, para los beneficios atribuibles a un EP.

#### 5.4.2 Pronunciamiento de la Administración Tributaria peruana

Mediante el Informe Nº 039-2006-SUNAT/2B0000, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), ha señalado ante la pregunta de si los servicios prestados por empresas chilenas a personas jurídicas domiciliadas en el país, están afectos a la retención del Impuesto a la Renta peruano, que: *“tratándose de una empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a este establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7º el Convenio, más no estarán sujetos a la retención (...) prevista para los sujetos no residentes, debiendo tales beneficios tributar conforme las reglas previstas para los sujetos residentes perceptores de rentas empresariales.”*

Consideramos que esta interpretación es contraria a la función propia de los CDIs, dado que los mismos reparten potestades tributarias y establecen límites materiales a las potestades tributarias de los Estados contratantes pero no pueden modificar las legislaciones internas de dichos Estados, creando un hecho imponible no previsto en la legislación interna, ni la modificación de su configuración aspectos que debe regularse por la legislación interna del Estado de la fuente.

En consecuencia, el pronunciamiento de la SUNAT supone que entiende que mediante un CDI se puede modificar la configuración de un hecho generador y crear un nuevo contribuyente, lo cual es totalmente erróneo. Por tanto, no puede darse al EP por servicios temporales, el tratamiento de un sujeto residente para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta peruano, pues ello implicaría ampliar el concepto de EP de nuestra legislación incorporando a un nuevo contribuyente y alterar la forma de configuración del hecho generador del sujeto no residente que presta dicho servicio, de configuración instantánea a periódica, lo cual es contrario a la finalidad de los CDIs.

## 6. CONCLUSIONES

- 6.1 Los CDIs no se limitan a constituir un pacto de reparto de potestades tributarias que garantizan la eliminación de la doble imposición sino que se constituyen en mecanismos a través de los cuales se integran dos sistemas impositivos, coordinando aspectos jurídicos tributarios de los ordenamientos de los Estados contratantes.
- 6.2 La existencia de los CDIs no altera el sistema de tributación de un Estado, sino que respetándolo lo limita. En ese sentido, los CDIs nunca pueden gravar un hecho que previamente no estuviera gravado por la legislación interna, ni podrán alterar, ampliar o restringir, la naturaleza propia de las rentas consideradas como imponibles en la legislación interna.
- 6.3 La aplicación de los CDIs implica que reconozcamos su autonomía para la calificación de situaciones. De este modo, por ejemplo, en el caso específico del EP, se deberá considerar en virtud del principio de la calificación autónoma de los CDIs, el significado y alcance de dicha figura jurídica, por lo que son las disposiciones de éstos, los que delimitan las condiciones de la realidad que resulten aplicables.
- 6.4 Al calificar la prestación de servicios como EP bajo los términos de los CDIs no supone que se crea un nuevo supuesto de EP, esto es un nuevo contribuyente, para efectos de la legislación interna, dado que esto involucra la regulación del aspecto subjetivo del hecho generador de la obligación tributario, campo que excede la competencia de los CDIs. La calificación de una actuación como EP implica atribuir a un Estado contratante la potestad de gravar unas determinadas rentas y limitar la forma como éste va a gravar las mismas. Si bien los CDIs no determinan la forma como debe computarse los beneficios: establecen límites materiales para la cuantificación de los beneficios: (i) imputación funcional de rentas vinculadas con la actividad del EP; (ii) tributación como empresa separada independiente; (iii) tributación sobre renta neta; (iv) la no discriminación del EP en relación con el tratamiento con las empresas residentes.
- 6.5 En nuestro caso objeto de estudio, esto es, la prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado contratante en el territorio de otro Estado contratante por un determinado plazo, que califica bajo los términos del CDI como EP, si bien la legislación interna peruana no contempla dicho supuesto como EP, en virtud del referido principio de calificación autónoma de los CDIs, dicha prestación de servicios deberá tributar bajo la modalidad de EP definida en el CDI.

En ese sentido, al haberse configurado un EP en los términos del CDI, Perú como Estado contratante de la fuente, tiene la potestad de gravar dichas rentas, según su legislación interna y con los límites materiales establecidos en el CDI.

Dicha actuación no implica que el CDI haya creado un nuevo contribuyente, esto es, convirtiendo a un sujeto no residente (cuyo hecho generador es de configuración instantánea) en un sujeto residente (cuyo hecho generador es de configuración periódica). El CDI lo que ha hecho es otorgar potestad tributaria a Perú (Estado de la fuente), quien podrá gravar las rentas conforme a la legislación interna pero con los límites contemplados en el CDI.

En consecuencia, si bien la legislación interna peruana dispone que la prestación de servicios que califica como asistencia técnica brindada por un sujeto no residente, debe tributar sobre el 15% de la renta bruta, debe tenerse en cuenta, que dicha disposición no podría oponerse a la regla de deducción de gastos para los EP contemplada en el apartado 3 del artículo 7º de los CDI. Ello debido a que no puede imponerse normas internas a las obligaciones asumidas en los CDI, dado que estaría incumpliendo un compromiso internacional de conformidad con el artículo 27º de la CVDT; y en aplicación del principio de no discriminación, un EP no puede tener una situación más gravosa que una empresa residente que realice la misma actividad.

De este modo, queda claro que en el caso concreto de Perú, la referida prestación de servicios, sigue siendo una actividad realizada por un sujeto no residente que debe tributar según legislación interna peruana vía retención pero con los límites establecidos en los correspondientes CDIs.

## **7. PROPUESTA**

Analizando el tratamiento tributario actualmente existente para los servicios temporales que generen EP, así como las consecuencias que el mismo genera para el usuario del servicio, resulta necesario la modificación de la legislación interna con la finalidad de adecuarse a los CDIs. Esta modificación podría seguir las siguientes pautas:

- 7.1 Regular un supuesto especial en la Ley del Impuesto a la Renta para el supuesto de EP generado por la prestación de servicios temporales del exterior, considerándolo como sujeto no residente pero con reglas específicas de tributación.

- 7.2 Debe establecerse la posibilidad que los agentes de retención, al momento de calcular la retención, en caso exista una disposición expresa del CDI, puedan retener sobre el monto pagado menos los gastos relacionados con la prestación de servicios debidamente acreditado por el sujeto no residente. Para tales efectos, la Administración Tributaria debería aprobar las correspondientes normas reglamentarias a fin que el sujeto no residente pueda acreditar los gastos incurridos en la prestación de servicios en Perú fehacientemente.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arespacochaga, Joaquín de. “Planificación fiscal internacional: Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de no residentes” Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, Segunda Edición, 1998.
- Bustos, José Antonio. “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”. Inspectoría de Hacienda del estado. Dirección General de Tributos, España.
- Bhûler, Ottmar. “Principios de Derecho Internacional Tributario”. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- Calderón Carrero, José Manuel. “La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”. Editorial. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- Carmona Fernández, Néstor. (Coordinador). “Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea”. Wolters Kluwer España S.A., Valencia, 2006.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel (Director). “Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria”. Director: Universidad de Castilla- La Mancha y Centro Internacional de Estudios Fiscales, Toledo, 2005.
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación en países desarrollados y países en desarrollo. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, 2002.
- Evans, Ronald. “Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional.” Editorial. McGraw-Hill, Caracas, 1999.
- García Prats, Francisco Alfredo. “El establecimiento permanente: Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria”. Editorial Tecnos, Madrid, 1996.
- Gildemeister Ruiz – Huidobro, Alfredo. “Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1995.
- Godoy, Juan Pablo (Coordinador). “Estudios de derecho internacional tributario: Los convenios de doble imposición. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Legis Editores S.A., Bogotá, 2006.
- Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando. “Aspectos internacionales de la Tributación Argentina: teoría y Práctica”. La Ley, Buenos Aires, 2005
- Ministerio de Economía y Finanzas. “Informe sobre Convenios para evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal”. Consulta Ciudadana. Diario Oficial El Peruano publicado el 5 de abril de 2001.

- Ministerio de Economía y Finanzas. “Propuesta del Modelo Peruano de Convenio para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal”. Consulta Ciudadana. Diario Oficial El Peruano publicado el 24 de mayo de 2001.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. OCDE. Versión oficial en español a cargo del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España. OCDE para la versión española, Madrid, 2006.
- Ortiz, Sainz y Tron. “Tratados Internacionales en Materia Fiscal.” Segunda Edición. México: Editorial Themis S.A. de C.V. Setiembre de 2000.
- Quiroz Velásquez, Carlos. “La cláusula de no discriminación en la Decisión N° 578”, en: Revista Peruana de Derecho de la Empresa: Tributación empresarial N° 61. Año XXI, 2006.
- Uckmar, Víctor. “Curso de Derecho Tributario Internacional”. Editorial Temis, Bogotá, 2003.
- Xavier, Alberto. “Derecho Tributario Internacional”: Conceptos fundamentales. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Argentina, 2005.
- Zegarra, Juan Carlos. “La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de los servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición”. Ponencia presentada en las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, realizada los días 14 y 15 de setiembre de 2006, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Lima.