

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES COMO FORMA DE INVERSIÓN EXTRANJERA: Su concepto y tratamiento en los principales modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro
Abogado-Doctor en Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra
Profesor de Derecho Comercial
Universidad del Pacífico

I. IMPORTANCIA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Lo primero que pregunta un inversionista extranjero interesado en invertir en el Perú es cuál es la forma más conveniente para sus intereses de realizar dicha inversión y, si el Perú tiene firmado convenio para evitar la doble imposición con su país. Como es lógico suponer, la respuesta a lo primero dependerá de diversos factores, tales como por ejemplo, el rubro en el cual se piensa invertir, monto de la inversión, riesgo que se desea asumir, conocimiento del mercado, etc. La respuesta a lo segundo será de seguro, lamentablemente, que a la fecha no existe convenio firmado con su país. Sin embargo, uno de los factores fundamentales que lleva al inversionista extranjero a definir la modalidad de inversión es el régimen tributario bajo el cual estaría sujeto. Del mismo modo, el régimen tributario bajo el cual se encontraría afectada la inversión dependerá, a su vez, de los factores ya mencionados anteriormente; esto es, el sector en el cual se desea invertir, el monto a invertir, etc. En este trabajo vamos a referirnos a una de las modalidades bajo las cuales el inversionista extranjero puede invertir en el Perú, es decir, mediante un establecimiento permanente, en adelante EP.

En medio de los esfuerzos que actualmente se realizan para incentivar y atraer la inversión extranjera, llama la atención el poco interés que se ha brindado a la negociación de convenios para evitar la doble imposición con diversos países, y de esta manera hacer atractiva y segura la inversión en el país desde el punto de vista tributario. Dentro de estos convenios, el concepto de establecimiento permanente es fundamental, dado que permite establecer los criterios en base a los cuales se gravará o no a las empresas extranjeras. En su estudio sobre los establecimientos permanentes, el autor recurre fundamentalmente a los conceptos adoptados en los modelos de convenios internacionales, ya que son los más utilizados por los estados en sus negociaciones; es así que analiza los modelos de la O.C.D.E., las Naciones Unidas y el Pacto Andino para demostrar la importancia de incorporar en nuestra legislación un concepto moderno de establecimiento permanente, que sea beneficioso tanto para el Perú como para los inversionistas extranjeros.

Antes de comenzar a tratar el tema en sí, debemos mencionar que el EP juega un papel muy importante a nivel internacional. Comenzando por los modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición, como el de la O.C.D.E. o el de las Naciones Unidas, se puede apreciar que el EP constituye la excepción al criterio de la residencia, que es el criterio principal por el que se rige no sólo el Modelo de la O.C.D.E. sino la mayoría de convenios para

evitar la doble imposición. En el caso de la O.C.D.E. por ejemplo, el EP constituye el eje donde se mueve y apoya todo el sistema que determina cuál es el Estado con derecho a gravar las rentas empresariales obtenidas por la entidad no residente que opera mediante dicho establecimiento. La O.C.D.E. opta por el criterio de la residencia otorgándole al criterio de la fuente un papel secundario. Sin embargo, tratándose de beneficios empresariales, así como en otras clases de rentas (dividendos, intereses, ganancias de capital, regalías, etc.), la O.C.D.E. establece que sólo se gravarán en la fuente; vale decir, en el país de origen, si son obtenidas por medio de EP y sólo en la medida en que pueda atribuirse a los mismos.

No podemos dejar pues de destacar el importante rol que desempeñan los EP a nivel de convenios para evitar la doble imposición. Para ello vamos a analizar brevemente a continuación el concepto de EP en los principales modelos internacionales para evitar la doble imposición.

II. ¿QUE SON LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES?

Existen dos posiciones distintas o contrapuestas en cuanto al concepto de EP en el ámbito de la doble imposición internacional. La primera concepción es la que establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas, correspondientes a una persona natural o jurídica del Estado en donde domicilie el sujeto pasivo. Es el denominado criterio de la residencia. La segunda concepción establece el derecho a gra-

var la totalidad de las rentas del Estado en donde dichas rentas se produzcan. Se trata del criterio de la fuente. La opción por uno u otro criterio dependerá de muchos aspectos aunque principalmente se deba a criterios políticos y económicos.¹

Teniendo en cuenta los dos criterios de conexión mencionados, serán los países en vías de desarrollo los que optarán por el criterio de la fuente y los países desarrollados los que optarán por el criterio de la residencia.² Estas posturas se verán reflejadas en los diversos Modelos de Convenios y recomendaciones elaborados por los diversos organismos internacionales, así como en los variados convenios bilaterales firmados entre los respectivos Estados. De igual modo, de las mencionadas posturas dependerá el concepto de establecimiento permanente que se adopte tanto en la legislación interna de cada Estado como a nivel de convenio internacional.³

Los países desarrollados inversores de capital, por lo general, buscarán gravar los rendimientos en el lugar de la sede social de la empresa. En cambio, los países en vías de desarrollo perseguirán mantener los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras, dentro de su soberanía. De allí que al establecerse el concepto de EP en los diversos convenios modelos para evitar la doble imposición, exista en algunos modelos elaborados por países en vías de desarrollo, un concepto de EP muchísimo más amplio que aquel concepto plasmado en los convenios modelos elaborados por organismos internacionales, cuya mayoría la conforman países desarrolla-

¹ Véase: SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1991, págs.33-37; y CARBAJO VASCO, Domingo: El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y críticas, *Crónica Tributaria* No.52, 1985, pág.43.

² Al respecto Fernández Pérez señala lo siguiente: "Desde la perspectiva económica, las corrientes de rentas fluyen fundamentalmente desde los países en vías de desarrollo -generalmente adeptos a la territorialidad- hacia los países industrializados (de donde proceden las inversiones), con lo que los sacrificios recaudatorios de los primeros -aún en el supuesto de seguir el criterio personal- serían proporcionalmente mayores que los de los segundos en el caso de evitarse la doble imposición sobre la base del principio de residencia" (FERNANDEZ PEREZ, José R.: Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones existentes, *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pag. 112).

³ "Los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad para los países en vías de desarrollo y para los países industrializados; para los primeros, no parece deba tener mucho sentido evitar la doble imposición internacional de sus residentes, siendo así que posean escasas o nulas inversiones en el exterior y que además en su gran mayoría siguen un criterio puramente territorial de imposición. Para ellos el convenio para evitar la doble imposición representa un instrumento apto para atraer inversiones (capital y tecnología) del exterior, inversiones necesarias para su desarrollo tecnológico; para los segundos, evitar la doble imposición cobra todo su valor, se trata de aliviar un gravamen excesivo sobre las rentas de sus inversiones en el exterior, y al extremo conseguir una no discriminación respecto de sus inversiones domésticas (dependiendo ello de los tipos de gravamen de ambos países y del método elegido para evitar la doble imposición -exención o imputación)". (FERNANDEZ PEREZ, José R.: Criterios de reparto..., op. cit., pág. 112). Sobre lo mismo señala Carbajo Vasco que "los países desarrollados carentes de capital propio e invadidos por la financiación extranjera, optan por el segundo camino como forma de mantener en el interior de sus fronteras unos ingresos obtenidos por la explotación de sus recursos naturales, mientras que los países desarrollados donde tienen su domicilio las empresas que invierten capital en el resto del mundo, están interesados en gravar todos los rendimientos en el lugar de su sede social" (CARBAJO VASCO, Domingo: El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y críticas, *Crónica Tributaria* No.52, 1985, pág.43).

dos. Tal es el caso, por ejemplo, del Convenio Modelo de la O.C.D.E. que utiliza el criterio de la residencia. Otros modelos de convenios utilizan el criterio de la fuente como es el caso del Modelo de las Naciones Unidas, el de la Junta del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino), también en las Recomendaciones del Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.), etc.

Para tener una aproximación al concepto de EP, es necesario que revisemos brevemente, el concepto que dicha institución tiene en los principales modelos internacionales de convenios para evitar la doble imposición. Es necesario indicar que, al margen del concepto de EP plasmado en los diversos modelos, la legislación fiscal interna de cada país posee su propio concepto de EP. Inclusive, existen conceptos de EP en los diversos convenios para evitar la doble imposición firmados por los Estados, que difieren no sólo del concepto establecido en los modelos sino, inclusive, del concepto de EP acogido en la legislación fiscal interna del país firmante del convenio. De allí que podamos hablar hasta de cuatro niveles para clasificar el concepto de EP:

- a) Concepto de EP adoptado por los diversos Modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición elaborados por organismos internacionales. Tal es el caso del Modelo de la OCDE, ONU, Pacto Andino, etc.
- b) Concepto de EP adoptado en los convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos entre los diferentes Estados.
- c) Concepto de EP adoptado en Modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición elaborados por algunos Estados para su propio uso. Tal es el caso del Modelo elabo-

rado por los Estados Unidos de Norteamérica o el Modelo elaborado por los Países Bajos.

- d) Concepto de EP adoptado por la legislación fiscal interna de cada Estado.

En el presente trabajo nos referiremos exclusivamente a la primera clasificación de concepto de EP, es decir, la adoptada en los Modelos de convenios internacionales, por ser el concepto más utilizado por los Estados en sus negociaciones internacionales.

A) Concepto de EP en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la O.C.D.E., en 1977 y 1992

El Modelo de la O.C.D.E. de 1977 y 1992, en adelante "el Modelo", es el Modelo que goza de más importancia de entre todos los modelos que se han elaborado. Ambos modelos son similares y prácticamente no ha habido modificaciones en cuanto al concepto de EP. De allí que nos refiramos a ambos como al "Modelo". De otro lado, podemos afirmar que la totalidad de países desarrollados que gozan de convenios para evitar la doble imposición con otros países lo han utilizado. La razón es obvia ya que dicho Modelo utiliza un concepto de EP mucho más restrictivo que el empleado por otros modelos y de otro lado, aplica fundamentalmente el principio de residencia. Sin embargo, como indicaremos más adelante, los demás modelos, en especial el de la O.N.U., van gozando cada vez más de mayor influencia en las negociaciones de convenios. Pasemos a analizar el concepto de EP en el Modelo de la O.C.D.E.⁴

1) Definición genérica

El artículo 5 del Modelo se refiere al EP y lo define como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad".⁵

⁴ Véase: ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.): Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, Informe 1977 del Comité Fiscal de la O.C.D.E., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978; y la versión francesa del Modelo de 1992: ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (O.C.D.E.): *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Comité des affaires de l'OCDE, Organisation de Cooperation et de Développement Economiques, Paris, septembre, 1992.

⁵ Cabe mencionar que la definición señalada es básicamente la misma que la establecida en el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1963. Sobre el concepto de EP en el Modelo de la O.C.D.E., véase el excelente trabajo, desde el punto de vista del sistema del *common law* y además de una abundante jurisprudencia internacional, de: BAKER, Philip: *Double Taxation Agreements and International Tax Law - A Manual of the OCDE Model Double Taxation Convention of 1977*, Sweet and Maxwell, London, 1991. También véanse: SKAAR, Arvid A.: *Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle*, op. cit., págs.103 y ss.; GOUTHIERE, Bruno: *Les impôts dans les affaires internationales - Trente études pratiques*, Edition Francis Lefebvre, Paris, 1989, págs. 161-197; SANTINI, André: *Le régime fiscal des sociétés étrangères en droit comparé*, Editions A. Pedone, Paris, 1985, págs.30 y ss. Así mismo, son interesantes las apreciaciones de Max Beat Ludwig en relación a los EP (BEAT LUDWING, M.: La tributación de empresas con establecimientos permanentes en el extranjero, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volumen LVIIIa. *International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1973, págs.1/81 y ss.) así como la ponencia del profesor Narciso Amorós Borda en dicho Congreso.

De esta sencilla pero exacta definición se desprenden las siguientes características:

a) La existencia de una instalación de negocios. Este concepto hace referencia a un espacio físico, a una instalación, locales o emplazamientos desde los cuales la empresa no residente realiza una determinada actividad. Es verdad que esto no se da en todos los casos ya que puede haber situaciones en que bastará la instalación de una maquinaria o utillaje, por ejemplo. Existe pues una vinculación entre un elemento material (lugar fijo) y otro elemento económico (desarrollo de una actividad económica). Como muy bien señala Fernández Pérez, "el establecimiento permanente constituye la materialización de esas relaciones o contactos económicos de una empresa de un Estado en el otro Estado, que determinan la sujeción a la jurisdicción del segundo Estado como Estado de la fuente..." y añade que "generalmente pueden distinguirse dos formas principales de conceptualización de establecimiento permanente: o bien entendiendo que sólo lo constituyen aquellas instalaciones que realizan directamente un beneficio, o bien considerando que lo forma cualquier instalación permanente en que la empresa realiza todo o parte de su actividad y que, en consecuencia, está integrada en la vida económica del país. El artículo 5 del Convenio Modelo, sigue las últimas de las direcciones apuntadas..."⁶

De otro lado, De la Villa observa acertadamente lo siguiente: "El lugar de negocios hace referen-

cia a un elemento físico, substrato de la actividad empresarial (vínculo material). La amplitud de la fórmula permite, no obstante, prescindir del título jurídico de utilización del citado elemento e, incluso, considerar como establecimiento la actividad desarrollada en los locales de otra empresa"⁷.

- b) El lugar de negocios ha de ser "fijo". Esto quiere decir que la instalación debe estar en un lugar determinado, sin que esto signifique estar materialmente unido al suelo. Además se requiere cierto grado de permanencia, es decir, que no sea meramente temporal. Estos dos requisitos son, en nuestra opinión, fundamentales, especialmente la permanencia.⁸
- c) Las actividades de la empresa deben de efectuarse en esa instalación fija de negocios. Esta tercera característica hace referencia a la existencia de personal de la empresa en la instalación, ya sea el propio empresario o las personas que tienen con la empresa relaciones de asalariado a empleador (personal). Por personal asalariado, el Modelo entiende a los empleados y todas las demás personas que reciben instrucciones de la empresa. Son indiferentes las relaciones que puedan tener con terceros.
- d) La actividad a desarrollar por la instalación fija de negocios no tiene por qué ser necesariamente productiva, es decir, que contribuya a la obtención de beneficios para la empresa.⁹ Así lo señalan los Comentarios al Modelo alegando

⁶ FERNANDEZ PEREZ, José R.: Criterios de reparto..., op. cit. pág.131. El citado autor está haciendo referencia a las denominadas "teoría de la realización económica" y la "teoría de la pertenencia económica", las cuales mencionaremos más adelante.

⁷ DE LA VILLA, José María: Convenios fiscales de doble imposición, Tomo XIV, Vol.1, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Editorial de Derecho Financiero - Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983, pág.102. Al respecto, Eguinoa señala que "el término 'instalación de negocio' cubre cualquier local, material o instalación que se utilice para el ejercicio de las actividades de la empresa. Es indiferente que la empresa sea propietaria o arrendataria de la instalación. Incluso se puede afirmar que es irrelevante el título en virtud del cual la empresa puede utilizar la instalación, ya que sólo interesa el hecho de que la esté utilizando de facto" (EGUINOVA, María: Las actividades empresariales de los no residentes, Impuestos No.13, 1991, pág.9).

⁸ Sobre el elemento de fijeza del lugar de negocios, Skaar indica lo siguiente: "The place of business is the 'home' of a foreigner's unincorporate business activity. Contrary to the requirement under the principle of mere source-state taxation, the enterprise's presence has to be 'visible' through an establishment in the other country. The 'fixed place of business test' therefore qualifies the objective presence of the enterprise in the other country" (Skaar, Arvid: Permanent establishment - Erosion of a Tax Treaty Principle, op. cit., pág.111). Este mismo autor define el criterio de "permanencia" como un criterio relativo: "The existing material establishes that 'permanence' in terms of the PE clause is a relative concept, where the location of the activity and the number of clients are other important aspects. Long duration, 18 to 24 months, will always comply with the 'permanent test'. Shorter duration will not necessarily be sufficient to deny a PE. However, a duration shorter than 6 months cannot be considered sufficient. The time period required will depend on which country the business activity is performed in. Coastal states seem to distinguish between business performed offshore and onshore, and other circumstances such as climate and weather conditions. A trend of PE fictions which accepts shorter and shorter duration as PE -constituting 'permanence' has developed, and the basic rule 'permanence test' seems to be under interpretative influence from his trend. Nevertheless, under the basic rule it must be required that the use of the place of business lasts for some time" (Ibid., pág.226).

⁹ Sin embargo, las cortes Belgas y los expertos en la materia han aceptado que un EP debe tener tres características: estabilidad, productividad y dependencia (Baker, Philip: op. cit. pág.90). Sobre el concepto de EP en la legislación belga véase el trabajo de DENYS, L.: The concept of permanent establishment, European Taxation, 1975, págs.292 y ss.

que en una empresa comercial bien administrada, cada elemento de la empresa contribuye a la productividad del conjunto. Pero esto no quiere decir que, por el simple hecho de formar parte de la organización general de la empresa, dicha instalación fija de negocios tenga carácter productivo y por lo tanto se le atribuya una parte de los beneficios de la empresa a efectos de imponerle un gravamen.

Pérez Rodilla observa que aquí el Modelo no ha seguido el criterio basado en la llamada "teoría de la realización". De acuerdo con esta teoría, solamente existirá un EP cuando la instalación que se ha creado en el otro Estado contribuye a los beneficios de la empresa al tener un carácter netamente productivo. Tan sólo aquellas que efectúen un ciclo mercantil completo se considera que tienen este carácter, ya que contribuyen a la rentabilidad de la empresa.¹⁰ En cambio, el Modelo ha seguido la llamada "teoría de la pertenencia económica". Según esta teoría, bastará la mera existencia de una estructura económica desde la cual se desarrolle una determinada actividad, para que se considere que existe un EP aunque éste no contribuya de manera directa en los beneficios de la empresa. Estamos de acuerdo con esta segunda teoría por ser más objetiva y clara. Veremos, sin embargo, que el Modelo es contradictorio respecto a la aplicación de las mencionadas teorías.

Por último, respecto a esta definición genérica que da el Modelo, baste indicar que un EP comenzará a existir, de acuerdo con los Comentarios del Modelo, en el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de una instalación fija de negocios. No deberá tenerse en cuenta el período durante el cual la propia instalación fija de negocios está siendo montada por la empresa. Esto siempre y cuando esta actividad difiera absolutamente de aquella a la cual se dedicará el EP. Así mismo, desparecerá el EP con la instalación fija de negocios o

con la cesación de toda actividad realizada por medio de ella. Esta cesación, consideran los Comentarios, se efectúa cuando finalizan todas las operaciones y actividades vinculadas a las anteriores actividades del EP como, por ejemplo, liquidación de todas las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones, etc.¹¹

2) Diversos supuestos de EP

El segundo párrafo del artículo 5 del Modelo enuncia, a modo ejemplificador, diversos supuestos de EP sin pretender agotar todos los supuestos que en la realidad pudieran surgir. Estos supuestos indican como EP "en especial" a las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Estos son los ejemplos clásicos, si los podemos denominar así, de EP; cosa que no agota otras nuevas formas que pudieran surgir de la vida práctica.¹² Cabe mencionar que los ejemplos mencionados siempre deben ser considerados teniendo en cuenta los presupuestos de la definición genérica del primer párrafo del artículo 5 en cuestión.

3) Las obras de construcción, instalación o montaje

El tercer párrafo del artículo 5 del Modelo establece que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye EP si su duración excede de doce meses. Este caso constituye una excepción a toda la estructura conceptual plasmada en el Modelo ya que se trata, en realidad, de actividades ocasionales, las cuales serán consideradas como EP si exceden los doce meses. Debemos tener en cuenta que el criterio de los doce meses se aplica a cada obra. Una obra de construcción deberá contarse como una unidad, incluso si se basa en diversos contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Así mismo, se considera que una obra existe desde la fecha en que el

¹⁰ PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, Ediciones Deustuo, Bilbao, 1990, pág.70.

¹¹ Para un estudio más profundo del tema puede verse el segundo capítulo de mi trabajo en: GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: *Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, Lima, 1995, págs. 191 y ss.

¹² Un ejemplo claro de estas nuevas formas de "establecimientos" que surgen actualmente está dado por el caso de la flota arrastrera pesquera de la ex-Unión Soviética cuando hace unos años operó en el mar territorial peruano. Dicha flota "estaba obligada al pago del impuesto por el hecho de tener, precisamente, un 'establecimiento permanente' en el país porque contaban con lugares de extracción de recursos naturales y con instalación para explotar recursos naturales de nuestro mar" (MEDRANO, Humberto: *Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta*, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No.20, junio de 1991, pág.23). Cabe mencionar que el Modelo del Pacto Andino considera como EP al barco pesquero que, con cierta permanencia, extrae o explota recursos naturales (artículo 7.d).

empresario comienza su actividad, incluidos los trabajos preparatorios ejecutados en el país donde la construcción debe edificarse. La obra continuará existiendo hasta que los trabajos se terminen o abandonen definitivamente.¹³

4) Los agentes con estatuto dependiente

Un último caso en el cual el Modelo considera que existe EP es el indicado en el párrafo quinto del mencionado artículo 5 del Modelo. Se trata del caso en que la empresa extranjera, no disponiendo de un lugar fijo de negocios o aún disponiendo de él, actúe por medio de un agente dependiente. Por ejemplo, una empresa puede tener en un determinado Estado varios EPs de los cuales, algunos de ellos pueden estar conformados por agentes dependientes y otros por lugares fijos de negocios.¹⁴ El Modelo considera que existe EP cuando una empresa no domiciliada en un Estado tiene agentes; es decir, personas, empleadas o no, facultadas para concluir contratos, lo que quiere decir que estas personas disponen de poderes suficientes para vincular a la empresa en las actividades comerciales en que intervienen en el Estado considerado. Estas personas pueden ser personas naturales o jurídicas y deberán utilizar sus poderes habitualmente y no de manera aislada. Así mismo, los poderes que facultan a concluir contratos a nombre de la empresa deben estar dirigidos a las operaciones que constituyen las actividades propias de la empresa y no tan sólo hacia aspectos tangenciales. Existe pues un vínculo jurídico de la empresa no domiciliada con una persona determinada, exista o no un establecimiento material en sí. Deberá tratarse entonces de un agente con estatuto dependiente de la empresa, de acuerdo a poderes efectivamente otorgados.

5) Excepciones a la definición genérica

El Modelo considera algunos supuestos que no son considerados EP. Estos supuestos son los siguientes:

a) Actividades con carácter auxiliar o preparatorio: Diversos casos son mencionados en el párrafo cuarto del artículo 5 del Modelo como no

supuestos de EP por constituir casos en que, a pesar de constituir instalaciones fijas de negocios, se exceptúan al considerarse que no persiguen de manera directa una rentabilidad determinada en el sentido de obtener unos beneficios económicos concretos. Son pues actividades que constituyen operaciones de naturaleza preparatorio o auxiliar. El Modelo menciona las siguientes situaciones:

- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o de que sean transformadas por otra empresa;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa, o de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria;
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con la finalidad de ejercer la combinación de cualquiera de las situaciones anteriores a condición de que el conjunto de las actividades del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.¹⁵

Como ejemplos podemos mencionar aquellas instalaciones utilizadas únicamente para hacer publicidad, suministrar información, efectuar investigaciones científicas o vigilar la ejecución de un contrato relativo a una patente o un "know-how".

b) Agentes con estatuto independiente: El Modelo considera en el párrafo seis del artículo 5 en cuestión que no existirá EP cuando la empresa de un Estado contratante actúe en otro Estado contratante por medio de un agente con estatuto independiente. Esta independencia se comprobará en función de la amplitud de las obligaciones que afecten al agente frente a la empresa. El

¹³ No se consideran concluidos si dichos trabajos han sido interrumpidos momentáneamente por razones estacionales (invierno) o por el estado del tiempo como en el caso de lluvias o inundaciones, por ejemplo, (GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo: El establecimiento permanente y las obras de construcción, instalación y montaje, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi No.31, Ed. Aranzadi, Pamplona - España, 1994, Págs. 17 y ss.).

¹⁴ Al respecto, véase el excelente trabajo de ROBERTS, Sidney I.: *The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*, Intertax Nos.9 y 10, 1993, págs.396 y 488 respectivamente.

¹⁵ Cabe observar que aquí se está aplicando la "teoría o criterio de la realización", a pesar que el Modelo oficialmente y de acuerdo con sus Comentarios, opta por la "teoría o criterio de la pertenencia económica" como ya se mencionó anteriormente. Véase: PEREZ RODILLA, Gerardo: *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, op. cit., pág.71.

agente debe ser independiente de la empresa jurídica y económicamente. Así mismo, dicho agente deberá actuar en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa. El marco ordinario de su actividad significará para el agente que actúe como profesional intermediario. Deberá mantenerse al margen de las actividades propias de la empresa. Caso, por ejemplo, de un comisionista que se limita a vender bienes o mercancías en nombre de la empresa; o también el caso de un agente el cual representa a diversas empresas no domiciliadas sin depender exclusivamente de una de ellas tanto económicamente como jurídicamente, esto es, con un contrato de representación exclusivo, etc.

- c) **El caso de las filiales:** Aquí el Modelo más que señalar si son o no son EP, establece la diferencia entre las figuras de la filial y el EP en sí. El Modelo señala que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra. Desde el punto de vista fiscal, la filial constituye una entidad jurídica independiente, es decir, que se caracteriza por su personalidad jurídica propia e independencia. La sola existencia de una filial no significa que exista un EP. Solamente se considerará que existe EP cuando a la filial le sean aplicables las reglas establecidas para los agentes con estatuto dependiente. Ello significa que, si nos encontramos ante una filial que no puede considerarse como agente independiente de la sociedad matriz y dispone de poderes que ejerce habitualmente facultándola para concluir contratos en su nombre, nos encontraremos ante un EP, de acuerdo con las reglas del Modelo.

B) Concepto de EP en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (1980)

En primer lugar, la Convención representa o al menos intentó ser una especie de transacción entre

el principio de la fuente y el de residencia, concediendo más importancia al primero que el Modelo de la O.C.D.E. En segundo lugar, como consecuencia del principio de la tributación en la fuente, los artículos de la Convención se fundamentan en el reconocimiento por el país de la fuente de tres premisas: a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrá en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma tal, que dicha renta será gravada sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones; y c) se tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. En tercer lugar, la Convención incorpora la idea de la conveniencia que el país de la residencia aplique alguna medida para evitar la doble imposición, mediante el descuento del impuesto extranjero o mediante exenciones, como en el Modelo de la O.C.D.E.¹⁶

La Convención, en su artículo 5, incorpora al Modelo de la O.C.D.E., tanto en su articulado como en sus Comentarios. Sin embargo, a dicho articulado le agregará o suprimirá lo que juzgue conveniente de acuerdo con sus objetivos. Entre los cambios que caben destacar tenemos los siguientes:

1) Se considera como EP a “unas obras”, proyectos de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses. El paso del singular “obra” al plural “obras” es importante en el momento de analizar un conjunto de obras a efectos del cómputo de los seis meses. La reducción del plazo además, beneficia a los países en desarrollo.

2) Se considera como EP a las empresas de servicios y consultoras ya que se comprende la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total no excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12

¹⁶ Véase al respecto: Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Naciones Unidas, Nueva York, 1980. Así mismo, véase también: *International Income Taxation and Developing Countries. United Nations on Transnational Corporations*, Doc. No.ST/CTC/56, United Nations, New York, 1988; NEVES DORNELLES, Francisco: *The tax treaty needs of developing countries with special reference to the UN Draft Model, U.N. Draft Model Taxation Convention: proceedings of a seminar held in Copenhagen in 1979 during the 33rd Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1979; y Directrices para los acuerdos fiscales entre los países desarrollados y países en desarrollo, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (Doc. No.ST/ESA/14), Naciones Unidas, Nueva York, 1975.

meses. La Convención incluyó los servicios administrativos y consultores porque la prestación de esos servicios en los países en desarrollo por sociedades de países industrializados implicaba a menudo grandes sumas de dinero. Las utilidades derivadas de esos servicios deberían gravarse por los países en desarrollo cuando concurrieran determinadas circunstancias.

3) Se considera EP al **agente que sin tener poderes de la empresa no domiciliada, mantiene habitualmente en otro Estado existencias de bienes o mercancías** que utiliza para entregar regularmente por cuenta de la empresa.

4) Una interesante novedad de la Convención es la de considerar que una **empresa aseguradora** de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un EP en el otro Estado contratante, si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente.

5) La Convención añade al caso de los agentes independientes, los cuales no son considerados EP, el caso de que un **representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa no domiciliada**. En dicho caso no será considerado representante o agente independiente sino que, por el contrario, será considerado agente con estatuto dependiente y por lo tanto un EP. Se requiere, de acuerdo con los Comentarios de la Convención, que dicho agente "habitualmente obtenga pedidos exclusiva o casi exclusivamente para una empresa del otro Estado contratante o para una empresa afiliada". Sin embargo, los Comentarios no especifican los alcances de los términos "exclusiva o casi exclusivamente"¹⁷.

Como se ha podido apreciar, la Convención definitivamente señala un concepto más amplio de EP que el formulado por el Modelo de la O.C.D.E. Sin embargo, se trata de un concepto que todavía no establece un equilibrio lo suficientemente justo entre ambos grupos de países ya que, a pesar que se da un mayor derecho de imposición al Estado fuente, significando ello una mejora del Modelo, aún no refleja todos los requerimientos y necesidades fiscales especiales de los países en desarrollo.

C) Concepto de EP en los Convenios del Pacto Andino (1971)

La Junta del Acuerdo de Cartagena propuso a la Comisión del Acuerdo de Cartagena una propuesta

definitiva de modelo de convenio para evitar la doble imposición y ésta fue aprobada. Nace así la Decisión No.40 del 16 de noviembre de 1971 la cual contiene dos anexos: el primero, conteniendo un "Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros" respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio; y un segundo anexo, que contiene el "Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión" en materia de impuestos sobre la renta, el capital y el patrimonio. Como casi no hay ninguna diferencia entre el contenido de ambos convenios, inclusive el articulado es casi el mismo, nos referiremos a estos convenios simplemente como el "Modelo del Pacto Andino" o "los Convenios".

Estos Convenios se encuentran esencialmente fundamentados en el principio de la fuente de la renta, es decir, el Estado en cuyo territorio se origina o genera la renta, es el que tiene la potestad tributaria de gravarla. De allí que cada país debe gravar solamente las rentas que se generen en su jurisdicción y abstenerse de gravar las que se generen fuera de ella.

Por lo tanto, de acuerdo con el principio arriba expresado, debemos indicar que en los Convenios del Pacto Andino no existe una definición genérica de EP como sí la hay tanto en el Modelo de la O.C.D.E. como en el de la Convención de las Naciones Unidas. En los Convenios ni siquiera se menciona el término "establecimiento permanente". El artículo 7 de los Convenios, sobre los beneficios de las empresas, establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado contratante donde éstas se hubieren efectuado. Para los Convenios dará igual la manera en que una empresa no domiciliada realice actividades en el territorio de un Estado. Lo importante consiste en que los beneficios que obtenga dicha empresa sólo se graven en el Estado en donde haya realizado ésta sus actividades, prescindiendo de la forma empleada.

Lo que sí es interesante resaltar es que si bien los Convenios no definen ni hacen referencia al EP, el mencionado artículo 7, a modo de ejemplo, establece diversas clases de organizaciones o instituciones, que para nosotros constituyen EP, mediante los cuales los Convenios consideran que una empresa puede realizar sus actividades en el territorio de un Estado. Tales supuestos son los siguientes: una oficina o lugar de administración o dirección de nego-

¹⁷ Convención Modelo de las Naciones Unidas..., op. cit., pág.73.

cios; una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; una obra de construcción (no se señala ningún plazo); un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero (estos últimos constituyen toda una novedad); una agencia o local de ventas; una agencia o local de compras; un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; en general cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa (como se puede apreciar se incluyen conceptos totalmente opuestos a los señalados en el Modelo de la O.C.D.E. y en la Convención de las Naciones Unidas); y un agente o representante (no se especifica si es con estatuto dependiente o independiente).

Cabe destacar en estos casos la generalidad o amplitud de los mismos, es decir, que al no tomarse en cuenta la noción de EP para la determinación de la potestad tributaria de uno de los dos Estados contratantes, pierde importancia el especificar detalladamente en qué casos nos encontramos ante un EP y cuando no sucede esto. Las diferencias pues, de los Convenios con el Modelo de la O.C.D.E. y la Convención, -esta última inspirada en la primera como se recuerda-, son casi abismales, porque se trata de dos filosofías completamente diferentes las que dirigen a ambos grupos de modelos, en especial el de la O.C.D.E. y los Convenios del Pacto Andino, ya que, la Convención intenta ser una especie de punto medio, sin llegar a lograrlo del todo.

III. ¿COMO CONSIDERAN LOS PRINCIPALES MODELOS QUE DEBEN SER GRAVADOS LOS BENEFICIOS OBTENIDOS POR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE?

A) El Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la O.C.D.E., en 1977 y 1992

En este modelo se aplica en el artículo 7 el denominado principio del EP. El mencionado principio se compone de dos criterios. El primero, según el cual solamente se puede gravar al no residente, cuando éste opere en un Estado por medio de un EP. El

segundo criterio, complementario del anterior, indica que en el caso de existencia de otras rentas que no provengan de la propia actividad del EP, de acuerdo con las normas del Modelo, no deberán ser gravadas por el Estado contratante en el cual reside el EP. Como puede apreciarse, este principio es completamente opuesto al criterio de la fuente.¹⁸ El segundo criterio ha sido causa de muchas discusiones entre los países de la O.C.D.E. ya que establece que cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial por medio de un EP situado en el otro Estado, este Estado puede gravar los beneficios de la empresa, y aquí viene lo interesante, sólo en la medida en que sean imputables al EP; por lo que el derecho de imposición del Estado en el cual reside el EP, no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por cauces distintos a los de su EP.

Se reconoce pues la potestad tributaria del Estado de la fuente, es decir, el Estado contratante en donde se encuentra ubicado el EP, pero limita dicha potestad sólo en la medida en que los beneficios sean imputables al EP. ¿Cómo se logra esto? Bajo el sistema de contabilidad separada, existen en la doctrina tres modalidades o maneras de solucionar el problema de la atribución de rentas al EP:

1) **Criterio de la “vinculación efectiva”** el cual es seguido por el Modelo, consiste en atribuir al EP aquellos ingresos que obtenga exclusivamente por el ejercicio de su actividad así como los producidos por los capitales que se encuentren efectivamente vinculados al mismo. Este criterio nos lleva además a someter rentas que de otra manera caerían fuera de la soberanía fiscal del Estado de situación del establecimiento (caso de los dividendos, intereses o cánones por ejemplo).

2) **Criterio de la “vis atractiva” (o fuerza de atracción)**, el cual atribuye al EP todas las rentas o beneficios obtenidos en el territorio en donde se encuentre ubicado, tanto si proceden de él como si proceden de cualquier otra actividad ejercida en el territorio, aunque el EP no haya intervenido en su obtención. Esto último es muy importante ya que el EP, de acuerdo con este criterio, se convierte en una especie de ente que absorbe todos los tipos de rentas que va obteniendo en el territorio en donde está ubicado.

¹⁸ Como argumento a favor del principio del EP los Comentarios al Modelo hacen referencia al ámbito de las relaciones fiscales internacionales en el cual “se admite actualmente que una empresa de un Estado sólo puede estimarse que participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar sometida a su jurisdicción fiscal, si tiene en él un establecimiento permanente” (ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO - O.C.D.E.: Modelo de Convenio..., op. cit., pág.96). Sobre el principio del EP véase: BIERLAAGH, Hubert M.M.: *Permanent establishments, the separate enterprise fiction: it is a fact?*, Intertax No.3 1992, págs.156-160.

3) Criterio de la “similaridad” (similitud), también llamado de la “vis atractiva moderada”, imputa al EP las rentas obtenidas por la central en el país de situación del EP, por el ejercicio de actividades similares, de allí el nombre, a las desarrolladas por aquél.

El Modelo pues adopta el criterio de la “vinculación efectiva” lo que nos lleva a determinar la base de las utilidades por el método de la “contabilidad separada”.

Pero, ¿En qué consiste el método de contabilidad separada? En general, existen en la doctrina dos sistemas o métodos para la determinación de las utilidades obtenidas por un EP: uno es el sistema mencionado de contabilidad separada y el otro es el sistema de “cifra relativa” también llamado “método español”. El sistema de contabilidad separada consiste en calcular o estimar los beneficios del EP como si se tratase de una empresa independiente o separada de la casa central, es decir, se parte de la ficción de considerar al EP como una empresa independiente por lo que sus beneficios deberán de calcularse al margen de la sede central de la empresa. En cambio, el sistema de cifra relativa de negocios o de balance consolidado, es el que distribuye los beneficios mundiales de la empresa entre la central y el propio EP de acuerdo a determinados índices (cifra de negocios, capital asignado a uno y otro, etc.). El Modelo de la O.C.D.E. opta por el sistema de contabilidad separada. Excepcionalmente se permite utilizar el sistema de cifra relativa mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los EP sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes. Sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con lo principios de la contabilidad separada.

De otro lado, el Modelo permite la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del EP, comprendiendo los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el EP como en otra parte. Tampoco se atribuirá ningún beneficio al EP por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para su central. Los beneficios imputables al EP se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

B) La Convención Modelo de las Naciones Unidas

Establece en su artículo 7 como novedad importante, el ampliar para determinados casos el criterio de vinculación efectiva (“principio de atribución” para la Convención), aplicando el criterio de la vis atractiva o “fuerza de atracción”. Esta combinación de criterios es lo que ha dado como resultado la denominada “tesis de la similitud” ya referida anteriormente. En virtud de dicho criterio se establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un EP situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a ese EP en el caso de “ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar” al de las vendidas por medio de ese EP o en caso de “otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar” a la de las efectuadas por medio del referido EP. La Convención aplica pues tanto el principio de vinculación efectiva así como el criterio de la fuerza de atracción, dando como resultado la llamada tesis de la similitud.

La incorporación para determinados casos del criterio de la “fuerza de atracción” dió lugar a diversas discusiones en el seno del Grupo de Expertos que preparaba el texto final de la Convención, ya que varios miembros de países en desarrollo querían la incorporación del principio de la “fuerza de atracción” mientras que diversos miembros de países desarrollados deseaban lo contrario. Se puede apreciar como las diferentes filosofías (fuente y residencia) sostenidas por los dos grupos de países seguían luchando por ver cuál predomina sobre la otra.¹⁹

C) Los Convenios del Pacto Andino

Establecen que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado contratante “donde éstas se hubieren efectuado”. Se establece que cuando una empresa efectúe actividades en dos Estados contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Se añade que si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando algunas de las instalaciones indicadas en su listado, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fueren

¹⁹ Otra novedad de la Convención es la de permitir la deducción de los gastos realizados para los fines de las “transacciones” del EP, siempre y cuando estén “debidamente demostrados”. Sin embargo, no se consideran deducibles, entre otros, los pagos que efectúe el EP a la casa central por conceptos tales como regalías, honorarios o pagos análogos.

totalmente independientes de la empresa. Con esta última mención se está haciendo referencia al principio de contabilidad independiente.

De lo anterior se puede concluir que los beneficios de las empresas se gravan de acuerdo con el principio de la fuente, es decir, en el Estado en donde se hubieren efectuado las actividades empresariales generadoras de dichas rentas. Además tenemos una diferencia importante con el Modelo de la O.C.D.E. y la Convención de las Naciones Unidas: desaparece la noción de EP. Los países del pacto Andino han dejado de lado el concepto de EP ya que no se quiere depender del cumplimiento de unos requisitos que determinen la existencia o no de un EP en su territorio y, por lo tanto, que dependiendo de ello se grave o no la renta que éste origine. Estos países no necesitan la noción de EP porque, como bien señala Atchabahian, "las bases técnicas en las que fundan su potestad tributaria son las de considerar que en

tanto y en cuanto se genere una renta dentro de su dominio territorial, al amparo de sus leyes y de su ordenamiento institucional, encargado de la prestación de los servicios por el Estado, coadyuvantes a la percepción de esa renta, el hecho objetivo implícito en ello es premisa necesaria y suficiente para legitimar el derecho de imposición".²⁰

IV. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PERU

En el Perú, el Decreto Supremo 122-94-EF, Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante RIR, constituye la única norma en donde aparece un concepto de EP el cual es adoptado por la legislación tributaria peruana, ya que la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante LIR, aprobada por Decreto Legislativo 774, si bien hace referencia en diversos artículos al EP, no llega sin embargo a establecer un concepto del mismo.²¹

²⁰ ATACHABAHIAN, Adolfo: El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional, Hacienda Pública Española No.32, 1975, pág.137.

²¹ Efectivamente, el artículo 3 del RIR establece lo siguiente:

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

- a) Constituye establecimiento permanente distinto de las sucursales y agencias:
 - 1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.
 - 2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.
 - 3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.
- b) No constituye establecimiento permanente:
 - 1. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
 - 2. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.
 - 3. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.
 - 4. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.
 - 5. Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.
 - 6. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el artículo 48 de la Ley.
 - 7. Los contratistas y subcontratistas a que se refiere el primer párrafo del inciso e) del artículo 48 de la Ley.
- c) Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

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

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

No ha sido el objetivo del presente artículo el realizar un análisis del concepto de EP en la legislación tributaria peruana ya que ello será materia de otro trabajo.²² Sin embargo, podemos hacer unos comentarios breves resepecto al concepto de EP en el Perú en comparación con los conceptos de EP plasmados en los principales Modelos de convenios analizados en páginas anteriores.

En general, podemos afirmar que nos encontramos ante un concepto muy restrictivo de EP. A un país en vías de desarrollo como el Perú, en donde la inversión extranjera es necesaria y por tanto beneficiosa, no le es conveniente un concepto restrictivo de EP. Al contrario, siendo el Perú un país que aplica el criterio del domicilio y siendo los EP considerados por la LIR como domiciliados, gravándose la renta que obtengan de fuente peruana (artículo 7.e LIR), le es más conveniente al Perú tener un concepto amplio de EP para así poder gravar en territorio peruano las rentas que obtengan dichos establecimientos.

Sin embargo, el RIR no incluye diversas modalidades consideradas por los Modelos como EP; como por ejemplo, las obras de construcción, instalación o montaje, proyectos de instalación así como las operaciones temporales de montaje o inclusive las actividades de inspección o supervisión en relación a unas obras de construcción o proyectos de instalación o montaje, todas con plazo mayor a los seis meses; las minas, pozos de petróleo o de gas, servicios o instalaciones en relación con la prospección petrolífera y las canteras; bolicheras o embarcaciones de pesca en general; empresas aseguradoras, empresas de servicios, etc.

Por último, es nuestra opinión que sería conveniente para el Perú que, tanto el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF así como la Administración

Tributaria - SUNAT, tuviesen entre sus objetivos la pronta negociación de convenios para evitar la doble imposición con diversos países que, al igual que en estos momentos lo vienen haciendo países como Chile, Argentina o Brasil, hiciese **atractiva y segura** la inversión en el país desde el punto de vista tributario.²³

En estos convenios, como se ha podido apreciar en el presente trabajo, el concepto de EP juega un rol fundamental constituyéndose en el eje de dichos convenios. Al Perú, al igual que a otros países en desarrollo, no le conviene aislarse de los demás países encerrándose en una aplicación tajante de la teoría de la fuente en materia tributaria. Al igual que otros países en vías de desarrollo, caso de Filipinas, India, etc. el Perú debe empezar a negociar convenios en donde se beneficie a ambas partes, con un concepto de EP ni tan restrictivo, que beneficie casi exclusivamente a los países desarrollados, ni tan amplio que desanime al inversor extranjero a invertir en el Perú. Si el Perú logra negociar convenios para evitar la doble imposición incorporando un concepto moderno de EP, saldrá beneficiado debido a que la inversión extranjera se incrementará, lo cual significará una gran ayuda para que el Perú pueda salir económicamente adelante.

No se olvide que, como indicáramos al principio de este trabajo, una de las primeras preguntas que realiza el inversionista extranjero cuando llega al Perú, es la de conocer si el Perú tiene o no convenio para evitar la doble imposición firmado con su país. Una respuesta negativa a esta pregunta suele complicar su decisión en relación a sus proyectos de inversión en Perú o, peor aún, decidirle a encaminar su inversión hacia otro país en desarrollo el cual sí tiene convenio con el país de origen de dicho inversionista. De nosotros depende que se quede.

²² Cabe mencionar que, entre otros temas a tratar sobre los EP, estamos avocados en la preparación de un trabajo sobre el tratamiento de los EP en la legislación fiscal comparada de la Unión Europea que incluiría un estudio sobre el tratamiento de los EP en relación a las fusiones y escisiones de empresas en la legislación peruana, comparándola con la nueva legislación española al respecto, así como un análisis del papel de los EP en las Agrupaciones de Interés Económico.

²³ Actualmente, existe en el Perú una comisión compuesta por representantes de Aduanas y de los Ministerios de Economía, Relaciones Exteriores e Industrias, que estudia la temática de la doble imposición así como la elaboración de un convenio sobre doble tributación a efectos de negociar con otros Estados. Es de esperar que dicha comisión siga trabajando y dé frutos prontamente ya que negociar un convenio es un proceso que requiere meses y a veces hasta años. Pero a pesar del tiempo que conllevan los preparativos para llevar a cabo estas negociaciones, no se pueden dejar de lado ya que ello significaría dejar al Perú atrás en relación con otros países en vías de desarrollo. Es imperativo que el Perú comience a negociar convenios a la brevedad posible si quiere seguir atrayendo inversión extranjera.