

REFLEXIONES SOBRE EL CONVENIO MULTILATERAL Y SU CONEXIÓN CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO: EL CASO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

REFLECTIONS ON THE MULTILATERAL INSTRUMENT AND ITS CONNECTION WITH THE PERUVIAN LEGAL SYSTEM: THE CASE OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT

Frank Fermín García Santos*
Exmiembro de THĒMIS
Miranda & Amado

Jeff Anders Riveros Vélez**
Pontificia Universidad Católica del Perú

The fight against base erosion and profit shifting has been pointed out by the OECD as a problem that requires a coordinated response among the various jurisdictions around the world. As a proposed solution, the OECD has promoted the Multilateral Convention, as the instrument that collects the BEPS Action Plan reports. However, its incorporation requires profound reflections on the relationship between this instrument and our treaties and its impact on domestic legislation, due to the complexity that comes with the addition of a third law layer.

The concept of permanent establishment of the Multilateral Instrument is one of the issues that requires such analysis. Providing interpretative content to this concept can be determinant to establishing the power to impose of various jurisdictions that are part of the Multilateral Instrument, which will translate into the success or failure of OECD efforts.

KEYWORDS: *Multilateral Instrument; double tax agreements; interpretation; permanent establishment; agent.*

La lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios ha sido señalada por la OCDE como una problemática que requiere una respuesta coordinada entre las diversas jurisdicciones alrededor del mundo. Como propuesta de solución, la OCDE ha impulsado el Convenio Multilateral, como aquel instrumento que recoge los reportes del Plan de Acción BEPS. Sin embargo, su incorporación requiere profundas reflexiones sobre la relación entre este instrumento, nuestros tratados y su impacto en la legislación interna, debido a la complejidad que acarrea el añadir una tercera capa normativa.

Un asunto que requiere de dicho análisis es el concepto de establecimiento permanente del Convenio Multilateral. Dotar de contenido interpretativo a dicho concepto puede ser determinante para establecer la facultad de imposición de las diversas jurisdicciones que forman parte del Convenio Multilateral, lo cual se traduce en el éxito o fracaso de los esfuerzos de la OCDE.

PALABRAS CLAVE: *convenio multilateral; convenios de doble imposición; interpretación; establecimiento permanente; agente.*

* Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario (Gidit). Asociado de Miranda & Amado, Lima, Perú. Contacto: fgarcia@mafirma.com.pe.

** Alumno de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Miembro del Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario (Gidit). Contacto: jeff.riveros@pucp.pe.

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Editorial de THĒMIS-Revista de Derecho el 2 de diciembre de 2019, y aceptado por el mismo el 20 de febrero de 2020.

I. INTRODUCCIÓN

El panorama del régimen normativo de la tributación internacional se encuentra compuesto por aproximadamente 3000 Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI), los cuales rigen la tributación de las principales empresas e inversiones transfronterizas. Los CDI tienen por finalidad la eliminación o atenuación de la doble imposición. Esta es una exigencia establecida en aras de evitar la confiscatoriedad en los contribuyentes al ser gravados por el mismo hecho e impedir que la tributación tenga fuertes efectos distorsionadores en los agentes económicos debido al desincentivo que supone un doble gravamen. Esto es posible gracias a la limitación o exclusión de la potestad tributaria¹ de los Estados contratantes, la cual se efectúa a través de los CDI respecto a los hechos imponible realizados.

Es importante resaltar que el doble gravamen que se encuentra proscrito es la doble imposición jurídica y no la económica. Esta última se refiere al doble impuesto aplicado sobre el mismo ingreso, pero en cabeza de sujetos distintos (por ejemplo, cuando se tributa por renta generada por una empresa y luego se tributa en cabeza del accionista sobre los dividendos). En cambio, la doble tributación jurídica trata del mismo objeto fiscal y el mismo sujeto debido a un conflicto entre dos ordenamientos jurídicos distintos (Rohatgi, 2008, p. 60).

Sin embargo, a raíz de los problemas identificados en el Plan de Acción Base Erosion and Profit Shifting (en adelante, BEPS²) por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), se ha visto necesario contar con una mayor coordinación entre Estados para combatir el fenómeno de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. En efecto, las medidas recomendables a los países –a juicio de la OCDE– se encuentran plasmadas en quince reportes, los cuales en su conjunto configuran el Plan de Acción BEPS.

Si se continúa haciendo políticas fiscales por separado o **en pares** –por medio de los CDI–, no se podrá hacer frente a la interdependencia de las economías globales, puesto que el Plan de Acción BEPS no es una fuente normativa, sino que conforma el fenómeno del denominado *soft law*. En ese sentido, la **era post BEPS** representa la preocupación de los distintos Estados que conforman la OCDE para incorporar los resultados de los estu-

dios plasmados en el Plan de Acción. Tal preocupación se ha reflejado en el contenido del *Multilateral Instrument* o Convenio Multilateral (en adelante, MLI) (Serrano Antón, 2016, p. 133). Tal aspecto ha sido considerado como un punto de inflexión en la historia de los tratados en materia tributaria.

II. ASPECTOS GENERALES DEL CONVENIO MULTILATERAL

En el presente apartado desarrollaremos, en primer lugar, en qué consiste el instrumento o mecanismo de implementación del Plan de Acción BEPS, denominado Convenio Multilateral. En segundo lugar, abordaremos la relación teórica entre el tratado y la legislación interna, con la finalidad de establecer qué relación tiene el MLI con nuestro ordenamiento. De hecho, debido a que tanto el MLI como los CDI son parte de nuestro ordenamiento jurídico, será necesario abordar la relación entre ambos tratados. Para ello, realizaremos un énfasis en las cláusulas de compatibilidad y las reservas debido a que su regulación en el MLI viabiliza la toma del acuerdo.

A. La implementación de BEPS: el Convenio Multilateral

El MLI se configura como un instrumento normativo de coordinación entre Estados. En efecto, se trata de un tratado –independiente a los CDI– cuya finalidad es la modificación de dichos acuerdos sin necesidad de renegociarlos individualmente, lo cual implica una coexistencia. A fin de que los CDI sean modificados se requiere que los Estados contratantes que los celebraron se adhieran a las cláusulas del MLI. Es decir, a fin de modificar y aplicar las medidas propuestas por el MLI, es necesaria la manifestación del consentimiento de aplicar las medidas planteadas por el MLI. El diseño y redacción de este instrumento multilateral se dio con los miembros del grupo *ad hoc* y se encontró abierto a todos los países interesados (sean o no miembros de la OCDE o el G20), los cuales se reunieron hasta obtener la versión final del documento a finales del 2016 (Silberstein y Tristam, 2016, p. 349).

Conforme al párrafo doce del texto elaborado por el mismo grupo *ad hoc* denominado Explanatory Statement, el MLI tiene como objeto y finalidad la implementación de los resultados del Plan de Acción BEPS. Asimismo, se afirma que, a pesar de que las distinciones o modificaciones que pudieran existir entre el Plan de Acción y el MLI, estas no

¹ De acuerdo a Durán Rojo, resulta más adecuada la utilización del término “facultad de Imposición” en lugar de “potestad tributaria” pues en el Estado Social y Democrático de Derecho se superó la visión liberal según la cual el Estado tenía un poder de imposición (2008, p. 413).

² Término que debería traducirse como erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

configuran cambios sustanciales sino ajustes para su aplicabilidad en un contexto de una amplia red de tratados de aproximadamente noventa países al 30 de octubre de 2019.

Con respecto a la situación del Perú³ en el MLI, el país es la jurisdicción número 80 en adherirse a este acuerdo internacional (Becerra O’Phelan, 2018, p. 11). No obstante, el Perú –al no formar parte del grupo *ad hoc*– no ha participado del proceso de negociación del tratado, por lo que procedió a adherirse al texto ya adoptado mediante su firma el 27 de junio de 2018. Sin embargo, a pesar de que el Estado peruano se haya adherido al MLI, al abordar un tratado sobre materia tributaria, el mismo pasa por un procedimiento complejo que exige la aprobación del tratado por parte del Poder Legislativo. Tal acción aún no ha sido realizada a la fecha⁴, por lo que el MLI carece de efectos vinculantes para el Estado.

El mecanismo de adhesión establecido en el artículo 15 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, la CVDT) es el “acto jurídico internacional por el cual se consigna, en el ámbito internacional, el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado” (De la Guardia y Delpech, 1970, p. 158). La particularidad de la adhesión subyace en que el Estado que se adhiere no ha participado en el proceso de negociación (Salmón Gárate, 2014, p. 195). De hecho, al ser la tributación un fenómeno fundamentalmente estatal, algunos autores esbozan posturas críticas en relación a la poca participación de los países en vías de desarrollo debido a que se adhieren a un texto que principalmente se dirige al reparto de potestades tributarias para exigir el cumplimiento de su normativa interna. Tal aspecto podría conllevar a una disminución en la recaudación de estos países que no tuvieron voz en la elaboración del texto⁵.

B. Relación entre el derecho interno y los tratados

En el interior de un Estado solo debe existir un ordenamiento jurídico vigente, el cual monopolizará la creación de un único derecho. En tal contexto, surge la figura de la incorporación, la cual representa el fenómeno que consiste en “agregar en el derecho interno las normas de derecho internacional, para hacer que estas últimas se consideren del derecho Interno y se relacionen con las normas del mismo como lo haría cualquier norma interna,

evitando así las contradicciones” (Abugattás Gialalah, 2006, pp. 444-445).

No obstante, muy por el contrario, en el ordenamiento jurídico peruano no existe un **acto de incorporación** o norma de derecho interno que tenga que recepcionar las disposiciones contenidas en un tratado. El Estado queda automáticamente obligado con la entrada en vigor del tratado en sí. Esto encuentra sustento normativo en el artículo 55 de la Constitución Política del Perú que establece que los “tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional” (1993). Pero la citada disposición normativa no contiene la relación jerárquica que podría existir entre tratado y ley, ni una eventual contraposición entre dichas fuentes.

Sobre el particular, el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución establece como susceptibles de proceso de inconstitucionalidad a las normas con rango de ley, lo cual incluye a los tratados. Con ello como presupuesto, al tener la misma jerarquía, se propone la aplicación del principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, interpretando el artículo 27 de la CVDT.

Nuestro Tribunal Constitucional en el párrafo 12 de la sentencia bajo el Expediente 5677-2005-HC/TC ha señalado que

[e]s un principio general del derecho internacional el que un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado o de normas imperativas de Derecho Internacional. Este principio ha quedado establecido en los artículos 27 y 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 [...] (2005).

Sin embargo, la aplicación de este principio no debe ser irreflexiva, ya que conllevaría a otorgarle un rango supralegal cuando ello no emana de nuestra Constitución. Por lo tanto, coincidimos con la posición de Salmón Gárate:

[E]n efecto, el derecho internacional no postula su primacía en la esfera del derecho interno siempre que se esté en la esfera del derecho interno de los Estados, pues en él se está a lo que el propio Estado disponga por el principio de soberanía. De esta forma, el Estado puede decidir cómo se incorpora el derecho internacional en

³ Es importante resaltar que el Perú no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) pero sí es parte del Marco Inclusivo.

⁴ Es decir, diciembre del 2019.

⁵ Sobre el particular, André Rocha (2017) señala que la cooperación en los regímenes tributarios en el mundo se dirige a los instrumentos multilaterales, lo cual conlleva a una reducción, en algún grado, de la soberanía.

su ordenamiento jurídico y el rango jerárquico que este tendrá en su relación con otras normas internas. El juez nacional deberá aplicar las disposiciones de su ordenamiento interno, pero si estas le mandan preferir una norma interna en desmedro de una internacional, entonces la aplicación de la norma interna entrañará la responsabilidad del Estado en el plano internacional. Sin embargo, la ley interna o la decisión judicial sigue siendo válida en el sistema nacional (2014, p. 280).

Estas reflexiones presentan matices cuando son extrapoladas al derecho tributario, debido a que el CDI y la ley tienen funciones normativas distintas, a pesar de tener el mismo rango jerárquico. Ello se debe a que el tratado está destinado a restringir la potestad tributaria de los Estados, mientras que la ley interna regula normas materiales de ejercicio de potestad tributaria para la creación, modificación o supresión de impuestos (Villanueva Gutiérrez, 2014, p. 439).

C. Relación entre el tratado y el MLI

La presencia del MLI con los CDI genera inconvenientes con respecto a su aplicación en conjunto. Existen tres razones que explican por qué existen conflictos entre tratados: (i) la falta de jerarquía entre tratados; (ii) la falta de un cuerpo legislativo centralizado que otorgue continuidad y congruencia a las disposiciones de los diferentes tratados; y (iii) la fragmentación del derecho internacional público debido a la existencia desconectada e independiente de regímenes que otorgan tratamiento específico a ciertas materias (Bravo, 2016, p. 284).

Asimismo, las hipótesis donde se configura un conflicto entre tratados ocurren cuando las disposiciones de estos son aplicables simultáneamente en el tiempo (*ratione temporis overlap*), a al menos una de las partes (*ratione personae overlap*) y en las mismas circunstancias (*ratione materiae overlap*) (Bravo, 2016, p. 282). En ese mismo sentido, la problemática de la aplicación de tratados sucesivos sobre la misma materia presupone tres factores: el subjetivo, el objetivo y el temporal. Respecto al elemento subjetivo, nos referimos a que uno o más Estados sean partes en ambos acuerdos. El componente objetivo, por su parte, se refiere a que los tratados deben regular la misma materia. Por último, el factor temporal refiere a que los tratados sean jurídicamente vinculantes [...] esto es, que se hallen en vigor o que se hayan aplicado provisionalmente (Serrano Antón, 2016, p. 148).

La CVDT establece algunos mecanismos para la aplicación de los tratados sucesivos concernientes a la misma materia. Por ejemplo, en el numeral 3

del artículo 30 se consagra el principio de norma posterior deroga norma anterior, debido a que el tratado cronológicamente anterior se aplicará únicamente en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del tratado posterior. Bajo la aplicación de esta disposición de resolución de antinomias entre tratados, el MLI pasaría a gobernar por completo las relaciones entre Estados.

Sin embargo, lo recomendable será adoptar una solución hecha a la medida de las partes, negociando qué tratamiento se les darán a las disposiciones que sean incompatibles. La posibilidad de mecanismos de flexibilidad como reservas y cláusulas de compatibilidad permite el consenso de los Estados, pero la dificultad de tener que llegar a un consenso en el contenido del MLI puede llevar al fracaso del mismo, puesto que aquel devalúa normalmente el contenido de cualquier tratado internacional (Serrano Antón, 2016, p. 149).

Uno de estos mecanismos de resolución de conflictos entre tratados que otorga flexibilidad y viabilidad al MLI son las cláusulas de compatibilidad. Estas son cláusulas que tienen por finalidad regular la relación entre las disposiciones de un tratado y aquellas de otro similar, vinculadas a las materias que ambos abordan (Govind & Pistone, 2018, p. 112). Como se busca la compatibilidad entre tratados vía modificación de los CDI por el MLI, no se desea un efecto en el cual el MLI termine sobreponiéndose a los instrumentos bilaterales, sino la coexistencia de ambos. Esta es la fórmula adoptada para resolver los problemas de incompatibilidad, ya que este instrumento multilateral contiene una cláusula de compatibilidad por cada provisión. Estas cláusulas de compatibilidad también otorgan flexibilidad a la incorporación del MLI a la legislación interna de los países contratantes, debido a que permite preservar algunas disposiciones contenidas en los tratados ya existentes.

El otro mecanismo de flexibilidad del MLI son las reservas. La reserva es una declaración de voluntad unilateral por parte de un Estado que será parte de un tratado. Esta es formulada al momento de su firma, ratificación o adhesión —o en el de su aceptación o aprobación— con el propósito de no aceptar íntegramente el régimen general de tratado, excluyendo de su aceptación determinadas cláusulas o interpretándolas para precisar su alcance respecto del Estado autor de tales declaraciones. Una vez aceptada —expresa o tácitamente— por todos los demás contratantes o algunos de ellos, forma parte integrante del tratado mismo (Diez de Velasco, 2001, p. 168).

Sin embargo, la facultad de formular una reserva por parte de un Estado que pretenda ser parte de

un tratado debe respetar ciertos límites. De hecho, conforme al artículo 19 de la CVDT, los límites son tres: (i) que la reserva esté prohibida por el tratado; (ii) que el tratado disponga que únicamente puede hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate; y (iii) cuando la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del tratado.

El MLI prevé la posibilidad de que los Estados puedan formular reservas a ciertas disposiciones, lo cual es explicado en el párrafo 15 del Explanatory Statement:

[I]n many cases, Parties are permitted to opt out of applying particular provisions to their Covered Tax Agreements, either across the board, or with respect to a subset of Covered Tax Agreements based on objective criteria [...]. This is accomplished through one or more paragraphs in each Article that set out a closed list of permitted reservations. To ensure clarity, a Party making a reservation that applies to a subset of Covered Tax Agreements based on objective criteria is required to provide a list of the existing provisions in their Covered Tax Agreements that fall within the defined scope of that reservation. As noted above, where a Party has made a reservation with respect to a provision, that reservation will apply as between that Party and all other Parties to the Convention⁶ (2016).

La admisión de la reserva sobre la mayoría de disposiciones del MLI —y en un tratado multilateral en general— tiene una razón práctica. Se debe a la complejidad de incluir a una gran variedad de Estados con diferentes estructuras sociales, políticas y sistemas legales que tienen una comprensión común del objeto y fin del tratado. Sin embargo, ello no impide que existan diferencias respecto a disposiciones secundarias que no comprometen la realización del tratado, por lo que las reservas son de suma utilidad para lograr una participación más amplia en el tratado (Salmón Gárate, 2014, p. 202).

Como ya ha sido señalado, esta flexibilidad hace viable la firma del Convenio Multilateral, siendo las reservas otra manifestación de esta característica del MLI. Sin embargo, las reservas al momento de excluir o modificar los efectos normativos generan un tratamiento desigual, creando la posibilidad de que el tratado pierda uniformidad y consistencia (Bravo,

2016, p. 294). Esto podría representar un perjuicio a la meta de uniformidad de los diversos tratados alrededor del mundo debido a que se generarían oportunidades para que las empresas multinacionales creen nuevos esquemas de planeamiento tributario agresivo en detrimento del objetivo del MLI.

D. Interpretación del MLI

Es evidente que al tratarse de un tratado el MLI se sujeta a los métodos de interpretación previstos en la CVDT. No obstante, es necesario realizar algunas precisiones y señalar otras particularidades en relación a la interpretación del MLI y sus consecuencias. Usualmente, existen solo **dos capas** de normas que se deben tener en cuenta para determinar la facultad de imposición entre Estados (CDI y norma interna). No obstante, con el MLI se agrega una **tercera capa**, dificultando la determinación de las consecuencias tributarias de una transacción internacional (Kleist, 2016, p. 829).

Ahora bien, con respecto a la interpretación del MLI, el Explanatory Statement no establece expresamente que se deban interpretar las disposiciones del MLI a la luz de las medidas BEPS, a excepción de las disposiciones contenidas en los artículos 18 al 26. Sin embargo, como ya ha sido señalado, el mencionado documento sí hace referencia a que el objeto y fin del MLI es la implementación de las medidas BEPS relacionadas a tratados. Tal aspecto genera un acercamiento del Plan de Acción BEPS a la interpretación del MLI a través del método de interpretación de objeto y fin de los tratados, consagrado en el numeral 1 del artículo 31 de la CVDT.

El propio preámbulo del MLI señala que se acoge favorablemente el paquete de medidas desarrollado al amparo del conjunto de la OCDE y el G20 (Plan de Acción BEPS). Además, afirma la necesidad de contar con un instrumento que implemente rápida y coordinadamente las mencionadas medidas BEPS. Ello es importante debido a que los preámbulos establecen las motivaciones y consideraciones que dieron luz al acuerdo, facilitando la determinación del objeto y fin del tratado (Novak Talavera & García-Corrochano Moyano, 2016, p. 95).

Sobre el particular, Bosman sostiene que los reportes de la OCDE no formarían parte del contexto del tratado bajo los términos de la CVDT, sino que

⁶ En muchos casos, las partes pueden excluirse de aplicar ciertas disposiciones a los convenios tributarios bajo regulación del MLI, sea de manera absoluta o limitada a un subconjunto de aquellos convenios, siempre sobre la base de criterios objetivos [...]. Esto se lleva a cabo gracias a que uno o más párrafos de cada artículo, listan reservas cuya formulación está permitida. A fin de asegurar la claridad de este proceder, se exige que aquella parte que, sobre la base de criterios objetivos, formula una reserva a un subconjunto de convenios tributarios, provea un listado de las disposiciones de los convenios tributarios suscritos que se verían afectadas por dicha reserva. Tal como anotamos previamente, si una parte ha formulado una reserva con respecto a una disposición, aquella será aplicable entre esa parte y todas las demás [Traducción libre].

tendrían un estatus de reglas suplementarias de interpretación bajo la aplicación del artículo 32 de la Convención, ya que fueron tomados como parte de los trabajos preparatorios del MLI. Sin embargo, el Explanatory Statement habría elevado de categoría a los reportes BEPS considerándolos como parte del objeto y fin del tratado para prevenir que sean clasificados con un método de interpretación subsidiario bajo la CVDT (2017, p. 648).

Es importante tener en cuenta que existe una clara primacía de la interpretación textual en el artículo 31 de la CVDT. Ello no implica una jerarquía entre reglas de interpretación, sino tan solo que el proceso de interpretación debe tener como punto de partida la literalidad del tratado, y si este es claro y brinda toda certeza, no hay necesidad alguna de indagar más (Novak Talavera & García-Corrochano, 2016, p. 90). Sin embargo, delimitar el objeto y fin de los tratados no solo tiene un impacto a nivel interpretativo, sino que existen diversas disposiciones normativas en la CVDT que se vinculan con ello.

A manera de ilustración, tenemos el artículo 18 que impone una obligación de no hacer a los Estados de no frustrar el objeto y fin del tratado antes de su entrada en vigor. El Perú, en ese sentido, quedaría obligado bajo dicha disposición al haberse adherido al texto del MLI. Por otro lado, el artículo 19 señala que no es posible establecer una reserva que sea incompatible con el objeto y fin del tratado. Asimismo, el artículo 41 prevé las situaciones en las cuales dos Estados parte de un tratado multilateral deseen modificar el tratado en sus relaciones mutuas. Así, cuando no exista disposición en el tratado multilateral que prohíba la modificación propuesta por las partes, entonces rige lo dispuesto en el apartado ii) del literal b) del numeral 1 del artículo 41 que prohíbe las modificaciones que sean incompatibles con la consecución efectiva del objeto y del fin del tratado en su conjunto.

Es evidente que todas estas referencias son motivo para profundas reflexiones académicas sobre la incorporación del MLI en nuestro ordenamiento jurídico. Por tal motivo, a efectos del presente trabajo, enfocaremos nuestra atención exclusivamente –tomando en consideración el método de interpretación de objeto y fin del tratado– en el concepto de Establecimiento Permanente (en adelante, EP) recogido en el MLI.

III. LOS CONCEPTOS EN LOS CDI Y EN LA LEGISLACIÓN INTERNA

En el presente capítulo procederemos a desarrollar el tratamiento específico de un concepto particular recogido en el MLI y la relación del mismo con nuestra legislación interna. En efecto, tomando en cuenta lo expuesto previamente desarrollaremos el concepto del EP y, en particular, el concepto del EP agente. Ahora bien, a fin de desarrollar dicho concepto, primero plantearemos cuál es el papel que cumplen los conceptos particulares en cualquier CDI celebrado por un Estado. Posteriormente, desarrollaremos cómo se relacionan los conceptos particulares regulados en un CDI y los conceptos particulares regulados en la legislación interna de un Estado.

A. ¿Qué función cumplen los conceptos establecidos en un CDI?

Como refiere Bustos Buiza, si bien los CDI tienen como finalidad limitar la facultad de imposición de los Estados contratantes y evitar la doble imposición, en la realidad, también pueden tener una funcionalidad adicional: disponer la limitación de la aplicación de la legislación interna (2001, pp. 7-12). Para lograr tal aspecto, se establecen cláusulas que definen ciertos términos para los Estados que celebran el CDI a fin de calificar ciertas entidades⁷, supuestos de hecho o tipos de rentas. Se establecen cláusulas que fijan límites para ciertos tipos de rentas, se establecen cláusulas para la determinación de la renta y, finalmente, se disponen métodos para evitar o atenuar la doble imposición en el Estado de residencia.

Estas cláusulas especiales reguladas por los CDI constituyen reglas de obligatorio cumplimiento que no requieren del desarrollo de *self executive rules* (Villanueva Gutiérrez, 2006, p. 129). Es decir, estas reglas especiales desarrolladas por los CDI no necesitan para ser aplicadas que se establezcan reglas a nivel interno que permitan su ejecución.

Tomando en cuenta el punto anterior podemos observar que, si bien los CDI buscan eliminar la doble imposición y para ello limitan la facultad de imposición de los Estados, para poder conseguir dicho resultado estos acuerdos internacionales establecen su propio ordenamiento normativo de conceptos y reglas, el cual se relaciona finalmen-

⁷ Conforme a lo postulado por Serrano Gárate, a fin de interpretar correctamente los CDI, estos pueden adoptar tres maneras para establecer conceptos: (i) referir a definiciones de cada uno de los Estados contratantes; (ii) que el tratado provea sus propias definiciones; o, (iii) mediante la elaboración de *Technical Explanations* o Memorándums que establezcan un inventario de términos y expresiones utilizadas en un CDI en particular (2014, p. 23). En el caso de los CDI celebrados por Perú se ha optado por la segunda alternativa.

te con la propia legislación interna de cada Estado contratante. Por ello, se señala que los CDI tienen limitaciones negativas (las limitaciones de la facultad de imposición) y limitaciones positivas que coordinan los sistemas impositivos de los Estados contratantes a fin de eliminar o atenuar la doble imposición (Durán Rojo, 2008, p. 421).

Ahora bien, la limitación positiva del establecimiento de conceptos aplicables para los Estados contratantes mediante los CDI nos traslada a una situación particular: existen categorías de conceptos que se encuentran recogidas en los CDI y en la misma legislación interna. En este aspecto no nos referimos a normas, sino a términos idénticos que tienen una definición prevista en el CDI y a su vez en la propia legislación interna de los Estados contratantes. Nos referimos, por ejemplo, a los conceptos para establecimiento permanente, regalías o intereses, los cuales se encuentran definidos tanto en los CDI como en la legislación interna. La existencia de diversos conceptos para el mismo término jurídico nos lleva a diversos cuestionamientos: ¿debe preferirse un concepto sobre otro?, ¿deben interpretarse ambos términos conjuntamente?, ¿ambos términos son válidos, pero tienen funcionalidades distintas?

Cuando un CDI establece sus propios conceptos para comprender todas las cláusulas comprendidas en el tratado, debe tomarse en cuenta que dichos conceptos son autónomos e independientes de la legislación interna por lo que, al ser aplicados en un caso concreto, no deben ser mezclados con los conceptos del derecho interno (Yáñez Salgado, 2013, p. 42). En efecto, cuando los CDI establecen definiciones para determinados términos contenidos en dichos tratados, no corresponde acudir al derecho interno para interpretar los mismos y aplicarlos al caso concreto. La utilización del derecho interno para interpretar dichos conceptos constituiría un recurso subsidiario ilegítimo al derecho interno (Xavier, 2013, p. 141).

Al respecto, Van Raad resalta que al aplicar los CDI es posible que los términos usados en estos tengan significados distintos para el derecho interno y para el tratado. De este modo, puede suceder que una renta que resulta calificada como un dividendo de acuerdo al derecho interno, sea calificada como un caso de intereses para efectos del CDI. No obstante, para efectos de la finalidad del CDI, la calificación que realiza el derecho interno sobre la renta es irrelevante (2002, pp. 590-591).

Por lo tanto, cuando tenemos una dualidad de definiciones para un mismo término tanto en el CDI como en el derecho interno, al momento de aplicar el CDI se debe apreciar el concepto recogido en

el tratado de forma autónoma sin tomar en consideración la regulación que se haya establecido a nivel de derecho interno. Es a consecuencia de ello que, como destaca Evans Márquez, las definiciones planteadas por un CDI no pueden ampliar —ni reducir— los conceptos recogidos en el derecho interno (1999, p. 74).

Por lo tanto, podemos afirmar que los términos que tienen doble conceptualización a nivel interno y a nivel convencional no deben interpretarse de manera conjunta; sino pues existe prevalencia del concepto recogido a nivel convencional. No obstante, a pesar de dicha prevalencia, cada conceptualización es válida y autónoma, pero cumple una finalidad distinta.

Dicha prevalencia del concepto señalado en el CDI sobre el concepto recogido a nivel de norma interna se da porque las normas internas y las normas internacionales en este caso se encuentran en una posición horizontal (Calderón Carrero & Martín Jiménez, 2008, p. 47). En otras palabras, cuando existe dualidad de conceptos a nivel interno y a nivel convencional, debe prevalecer y ser interpretado de forma autónoma el concepto convencional para efectos del CDI.

B. ¿Cuál es la relación existente entre los conceptos establecidos en un CDI y los conceptos establecidos en la legislación interna?

Para plantear una respuesta a tal pregunta debemos tomar en consideración el concepto de prevalencia del CDI desarrollado previamente. Si bien hemos precisado que cuando existe duplicidad de conceptos —a nivel interno y a nivel internacional— las definiciones de los CDI deben prevalecer por encontrarse en una posición horizontal, ello no determina que las relaciones entre los conceptos previstos en el CDI y en el derecho interno se limiten a la regla de primacía convencional y que los CDI y el derecho interno constituyan compartimentos estancos (Calderón Carrero & Martín Jiménez, 2008, p. 46).

En efecto, entre las materias reguladas por los CDI y el derecho interno no solo existen posiciones horizontales, también se pueden establecer relaciones verticales. Esto último ocurre cuando una materia no es regulada por el CDI, pero sí por la norma interna y en estos casos no existe la regla de prevalencia anteriormente señalada (Calderón Carrero & Martín Jiménez, 2008, p. 47). En pocas palabras, cuando una materia no es regulada convencionalmente por un CDI, al no ser de su competencia —como, por ejemplo, la determinación de la hipótesis de incidencia de los impuestos sujetos al convenio— la prevalencia entre CDI

y derecho interno es inexistente, debido a que se impone la legislación interna.

De este modo, acertadamente se ha señalado lo siguiente:

[L]os CDI, en cuanto tratado, tienen una innegable proyección interna [...] Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que en cualquier otro tipo de tratados internacionales [...] (García Novoa, 2006, pp. 15-16).

En ese mismo sentido, Durán Rojo señala que cada Estado debe promover un proceso de armonización de sus respectivos sistemas jurídicos internos con los CDI, lo cual implica que las relaciones jurídico tributarias entre un residente de los Estados contratantes con el otro país serán rígidas de forma acumulativa por las normas de derecho interno y por las reglas convencionales (2014, p. 425).

En tal aspecto, como señala Yáñez Salgado, existe una interrelación entre los CDI y la legislación interna donde ambos cuerpos normativos se intersecan y se complementan por lo que no deben ser entendidos como compartimentos estancos (2013, p. 41). En atención a ello, podemos señalar que la relación entre los conceptos recogidos a nivel de derecho interno y a nivel de CDI es una relación de autonomía, pero la relación entre los CDI y la legislación interna es una relación de complementariedad. Por un lado, existe autonomía, debido a que los conceptos previstos en un CDI son independientes de las definiciones previstas en el derecho interno; sin embargo, por otro lado, existe complementariedad pues, en función de si las materias fueron reguladas o no por el derecho interno y las normas convencionales, se determinará la prevalencia y aplicación de cada una de estas normas.

Ahora bien, para comprender de mejor manera la relación señalada previamente debemos dejar en claro cuál es la funcionalidad de los conceptos establecidos a nivel de derecho interno y a nivel convencional. De un lado, a nivel convencional, la finalidad de los conceptos fijados por los CDI se encuentra relacionada directamente con la finalidad de los propios tratados. Los conceptos delimitados por los Estados contratantes sirven para interpretar los propios tratados y así determinar las reglas de distribución de las facultades de imposición de los Estados que suscriben los CDI. Así, en función de dichos conceptos se determina si la facultad para gravar a un residente de alguno de

los países contratantes le corresponde plenamente al país de residencia o al Estado de la fuente. O, por el contrario, le corresponde plenamente tanto al país de residencia como al Estado de la fuente de forma compartida siendo que el país de residencia debe eliminar la doble imposición. O les corresponde a ambos países, pero se limita la facultad del Estado de la fuente mediante el establecimiento de tasas máximas (Villanueva Gutiérrez, 2006, p. 128).

De otro lado, los conceptos a nivel de derecho interno sirven para que cada Estado contratante pueda ejercer su facultad de imposición, de tal forma que dichos conceptos de derecho interno pueden preexistir a la celebración de un CDI o pueden ser desarrollados como consecuencia de la facultad de imposición que un CDI le ha conferido a un Estado (Villanueva Gutiérrez, 2006, p. 130). Así, en el contexto de la aplicación de un CDI, los conceptos fijados en el derecho interno no precisan cuál es la facultad de imposición que le corresponde a un Estado —debido a que esta se define por los propios conceptos y reglas del CDI— sino que básicamente funcionan como reglas para precisar la verificación de un hecho imponible o para determinar el mecanismo de gravamen de las rentas materia de imposición.

Por ello, Van Raad afirma que la tributación se encuentra fijada por el derecho interno, mientras que un CDI solamente restringirá dicha tributación (2002, p. 588). Ello nos genera el siguiente cuestionamiento: ¿para determinar el tratamiento del gravamen de un residente de uno de los Estados contratantes, se debe apreciar primero el CDI y luego el derecho interno o al revés?

Al respecto, Xavier nos indica que para que exista tributación válida no basta con la existencia de una norma convencional que la permita, sino que resulta imprescindible la presencia de una norma interna que imponga dicha tributación (2005, p. 120). De esta manera, para aplicar el derecho interno y las reglas de un CDI, primero se debe observar la situación tributaria de una renta a la luz del derecho interno y luego se debe analizar la situación tributaria de dicha renta a la luz de las reglas del CDI y así aplicar las reglas de distribución según los conceptos previstos en el CDI (Van Raad, 2002, p. 588).

IV. LA RELACIÓN ENTRE LOS CONCEPTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LA LEGISLACIÓN INTERNA, LOS CDI Y EL MLI

En el presente capítulo, desarrollaremos el propósito de la figura del EP en la fiscalidad internacional y cuáles son las diversas figuras que pueden quedar comprendidas bajo este concepto. Asimismo,

precisaremos cuál es la funcionalidad que cumple el EP a nivel del derecho interno y los CDI. Una vez precisados dichos aspectos, desarrollaremos cómo se interrelacionarán los conceptos de EP agente recogidos en nuestra normativa interna peruana, los conceptos de EP agente recogidos en los CDI celebrados por el Estado peruano y el concepto de EP agente recogido en el MLI.

A. ¿Cuál es el concepto de EP y cuáles es la funcionalidad del mismo en los CDI?

En el contexto de la fiscalidad internacional, el rol de la figura del EP es determinar la asignación de la tributación entre Estados al establecer en qué situación un país posee el derecho a someter a tributación las ganancias de una entidad no residente (Reimer, 2015, p. 297). Es decir, el EP protagoniza un papel importante para determinar la asignación de la facultad de imposición entre los Estados. Ante ello, resulta válido preguntarse por qué el EP es una figura que permite distribuir dicha facultad en el contexto de la fiscalidad internacional.

La razón por la cual el EP de un no residente representa una figura que permite distribuir la facultad de imposición entre Estados se debe a que dicha entidad, por el tipo de actividades que realiza en un Estado, tiene una particularidad en específico. En efecto, es una entidad que ha generado un vínculo económico sustancial con ese Estado. Dicho en otras palabras, la existencia de un EP en un Estado legitima la imposición de ese país, pues a través del EP el empresario obtiene una presencia de tipo calificada, sustancial y permanente que permite considerar que el EP opera en dicha nación en paridad con las empresas locales (Lovisoló, 2003, pp. 317-318).

Inclusive, también resultaría válido preguntarse por qué la presencia calificada, sustancial y permanente en un Estado justifica que se someta a tributación la renta generada por el EP en ese país. Ello se justifica a causa de que la existencia de un EP presupone que las actividades de una entidad foránea se extienden en el Estado de la fuente a tal nivel que los beneficios generados para el EP por las redes de gasto público de un país justifican la tributación en ese país (Arvid, 1991, p. 559).

Es por ello que el numeral 1 del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, referido a los

beneficios empresariales, dispone que las ganancias de una empresa de un Estado contratante se encontrarán gravadas en ese país a menos que la empresa realice su negocio en el otro estado contratante (es decir, el Estado de la fuente) a través de un establecimiento permanente situado en sí mismo. Así, el apartado 1 de los comentarios del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE del 2017 (esto es, el artículo que establece una definición de EP en el Modelo de Convenio) destaca que el concepto de EP en los CDI busca determinar el derecho a gravar los ingresos generados por empresas del otro Estado contratante. Así, conforme se aprecia en el numeral 1 de los comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, si no existe EP en el Estado de la fuente, este país no podrá gravar las ganancias de una empresa del otro Estado contratante que realiza actividad comercial (OCDE, 2019)⁸.

Una vez precisado el propósito del EP en la fiscalidad internacional, debemos señalar que no existe un solo concepto de EP, puesto que a lo largo de su desarrollo se elaboraron nuevos supuestos que expandieron su ámbito de aplicación. De este modo, podemos señalar que existen tres conceptos de EP: (i) el EP material; (ii) el EP personal; y, (iii) el EP esporádico. Debe notarse que, en cualquier caso, el EP no es una entidad que cuente con personalidad jurídica propia distinta de la empresa que opera desde el extranjero. Sin embargo, como precisa Carmona Fernández, aunque el EP no dispone de personalidad jurídica, sí goza de personalidad fiscal, ello puesto que a nivel tributario recibe un tratamiento autónomo como si fuera una empresa distinta de aquella entidad extranjera de la que forma parte (2012, p. 40).

Por EP material se entiende el ejercicio de una actividad en el exterior a cargo de un sujeto no domiciliado mediante una serie de materiales organizados directamente por el operador económico (Lovisoló, 2003, p. 278). En concreto, este EP se refiere al concepto clásico de dicho término jurídico según el cual se configura un EP en un Estado cuando un inversionista extranjero dispone de un lugar fijo de negocios que tiene vocación de actuar y realizar actividades económicas en otro territorio de forma permanente y, como consecuencia de ello, se considera que dicho lugar fijo de negocios se ha integrado a la vida económica de un país (Villanueva Gutiérrez, 2006, p. 130).

⁸ Debe notarse que, en el marco de la tributación internacional, la importancia del concepto de EP entre los países depende de si estos son exportadores o importadores de capital. En el caso de los países exportadores de capital, estos reconocen potestad tributaria en el Estado receptor de la inversión solo si existe un nivel mínimo y calificado de actividad económica en dicho Estado. En cambio, para los países importadores de capital, la figura del EP es un concepto extraño pues básicamente en estos países se busca someter a imposición cualquier inversión extranjera en territorio nacional (Villanueva Gutiérrez, 2006, p. 127).

Para que se configure el EP material se deben presentar los siguientes cuatro requisitos conforme postula Lovisoló: (i) debe existir una instalación de negocios; (ii) dicha instalación debe gozar de estabilidad; (iii) debe existir conexión con el ejercicio normal de la empresa; y, (iv) la instalación debe ser idónea para producir una renta (2003, pp. 278-284). En un sentido similar Serrano Antón señala que para que se configure el EP de un sujeto no domiciliado bajo el concepto general deben cumplirse los siguientes aspectos: (i) debe ser un lugar de negocios que implique la existencia de una empresa en el territorio del Estado; (ii) debe existir fijeza, entendida como la vinculación de una instalación con un punto geográfico determinado; y, (iii) la empresa del extranjero debe realizar actividad empresarial mediante dicha instalación (2010, pp. 164-173).

Por otro lado, el EP personal se configura a través de la presencia de la entidad extranjera en un mercado sin el ejercicio directo de una actividad, sino a través de un representante. Asimismo, se manifiesta mediante diversas figuras jurídicas, lo cual determina un ligamen material menos intenso (Lovisoló, 2003, p. 278).

Esta es la denominada cláusula de agencia (en adelante, EP Agente). De acuerdo con Serrano Antón, el concepto básico en esta figura hace referencia a la persona que actúa en nombre de otra empresa. En ese sentido, se configura un EP si dicha persona actúa en un Estado en representación de la empresa extranjera a fin de ejercer la facultad de contratar efectivamente en relación con las operaciones comerciales de esta y sin tener un lugar fijo de negocios (2010, p. 180). La razón de configurar un EP en este supuesto se encuentra, como señala Serrano Antón, citando a Roberts y Nitikman, en el hecho de que el representante actúa como un brazo de la sociedad extranjera y es un sustituto de esta en el país en el que se desempeña y –en la medida que los efectos se imputan directamente– se entiende que es como si la sociedad extranjera actuara por sí misma (2010, p. 181).

En tal sentido, y conforme resalta Lovisoló, dentro del EP personal deben diferenciarse las figuras del agente dependiente e independiente. El agente dependiente es una persona que, por la extensión de sus poderes o la naturaleza de su actividad, tiene capacidad para vincular a la empresa extranjera con relación a actividades comerciales realizadas en un Estado determinado (2003, p. 292). En este

caso, para que se configure un EP, el agente debe operar en nombre y por cuenta de la empresa; además, debe ejercer sus poderes de concluir contratos de manera habitual y ello debe estar relacionado con las operaciones que constituyen actividades propias de la misma empresa.

Por su parte, el agente independiente es un intermediario de la empresa extranjera que al constituir una empresa distinta no configura un EP –entiéndase siempre que sea independiente tanto en el plano jurídico como en el plano económico– y que cuando actúa por cuenta de la empresa extranjera debe hacerlo en el cuadro ordinario de su actividad (Lovisoló, 2003, p. 294).

Ahora bien, a la par del establecimiento de los conceptos del EP material y el EP personal, debemos agregar el supuesto de EP con actividad esporádica⁹, constituido por dos supuestos principalmente. En primer lugar, el EP generado por la prestación de servicios y, en segundo lugar, el EP generado por la realización de una obra, siempre que en ambos supuestos se supere un umbral determinado de meses o días en un período específico.

Cabe resaltar que la figura del EP por servicios no se encontró regulada en los Modelos de Convenios publicados por la OCDE, sino que, mediante el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (en adelante, ONU) publicado en 1980, fue que se estableció una definición de EP más amplia que incluyó a la prestación de servicios como un nuevo supuesto. Actualmente, según el Modelo de Convenio de la ONU, la prestación de servicios realizada por los empleados de una empresa u otro personal contratado para ese fin califica como EP si las actividades prosiguen por más de 183 días en un período cualquiera de doce meses.

De otro lado, la figura del EP por obras de construcción, instalación o montaje fue incluida en el Modelo de Convenio de la OCDE en 1963 e incluyó el elemento temporal en la definición del EP. En la actualidad, el Modelo de Convenio de la OCDE precisa que se configura este tipo de EP si la obra dura por lo menos doce meses. Por su lado, el Modelo de Convenio de la ONU reduce dicho plazo a seis meses.

Ahora bien, una vez precisados cuáles son los diversos conceptos de EP que pueden configurarse por las actividades que realiza una empresa extranjera (material, personal y esporádico¹⁰), se

⁹ Para mayor información, véase Villanueva Gutiérrez, W. (2006, pp. 127-136).

¹⁰ A la fecha, se encuentra en discusión el establecimiento de la figura del EP digital, según el cual, en líneas generales, se constituiría un EP en un país siempre que la empresa extranjera tuviera presencia económica significativa en dicho país, lo cual puede evidenciarse en el número de consumidores, la conclusión de contratos virtuales y otros aspectos. El desarrollo de dicha figura se encuentra en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS. Al respecto, véase OCDE (2015) y OCDE (2018).

debe responder la siguiente pregunta: ¿por qué existe un concepto de EP —cualquiera de los tipos de EP vistos en este apartado— en los CDI celebrados por los Estados y a su vez otro concepto de EP a nivel de legislación interna?

Tomando en cuenta lo señalado en los apartados 2.1 y 2.2, el concepto de EP recogido en los CDI goza de autonomía frente al concepto de EP del derecho interno y existe una relación de horizontalidad entre ambas concepciones. De este modo, por un lado, el concepto de EP del CDI debe ser utilizado para interpretar y aplicar las reglas de distribución de la facultad de imposición tributaria en el propio CDI. Por otro lado, el concepto de EP del derecho interno no tiene vinculación con la distribución de la facultad de imposición; sino más bien se encuentra relacionado con la determinación del mecanismo de gravamen a nivel interno de las rentas generadas en el país donde se desarrolla el sujeto no domiciliado.

Ahora bien, de un lado, la función del concepto de EP sirve para constituir una regla de distribución del poder tributario entre países referida a las actividades empresariales transfronterizas y, en caso no exista EP del sujeto no domiciliado, no cabe la tributación de la renta empresarial en el Estado de la fuente (Calderón Carrero & Carmona Fernández, 2005, p. 154). En cambio, de otro lado, en la norma interna el EP no puede interpretarse en el sentido clásico de límite de ejercicio del poder tributario sobre los rendimientos empresariales obtenidos por sujetos no sometidos a plena imposición (García Prats, 1996, p. 400). En la norma interna, la figura del EP sirve para determinar el sistema de gravamen del sujeto no domiciliado.

En efecto, de acuerdo a Durán Rojo,

[e]n la legislación interna del Estado contratante, la noción de EP normalmente sirve para establecer el modelo de administración de gravamen, esto es si se aplica el modelo conglobante (cuando es considerado como EP), o el modelo analítico o de retención en fuente (cuando no lo es) (2008, p. 428).

De un lado, el modelo conglobante se aplica cuando un sujeto no domiciliado genera rentas de fuente nacional en un país a través de un EP, de tal forma que este último es el obligado a pagar el tributo y cumplir con obligaciones formales de los domiciliados. De otro lado, el modelo analítico se aplica cuando los sujetos no domiciliados obtienen rentas de fuente nacional sin algún EP, de tal forma que se establecen retenciones en la fuente por parte de los compradores o usuarios del no domiciliado (Durán Rojo, 2008, p. 431).

De la misma manera, García Schreck señala que a nivel peruano existe una dualidad en el tratamiento del régimen de tributación de los sujetos no domiciliados (2010, p. 35). Así, si las rentas se obtienen mediante EP, el sujeto no domiciliado tributará por la totalidad de rentas de fuente peruana atribuibles a dicho EP de acuerdo a las reglas aplicables para personas jurídicas domiciliadas; en cambio, si las rentas se obtienen sin EP, el no domiciliado será gravado aisladamente por cada renta obtenida bajo el mecanismo de retención en la fuente.

En consecuencia, en la legislación interna, como indica Yáñez Salgado

[e]l esquema de tributación de rentas de carácter internacional vigente en la normativa interna de algunos países configura el EP no como límite o condición necesaria para el ejercicio de la potestad tributaria, sino como el instituto que concreta el nivel mínimo de exigencia de un impuesto societario de carácter personal y periódico en el país (2013, p. 46).

Por ello, García Prats, señala que el EP introduce la diferencia sustancial en el impuesto exigible en el país sobre los rendimientos empresariales obtenidos por las personas jurídicas (2013, p. 401).

Por lo tanto, si se toma en cuenta que las definiciones previstas en los CDI cumplen finalidades distintas a nivel interno y a nivel convencional, entonces a fin de determinar el gravamen de las rentas generadas resulta vital analizar la existencia de una ley interna que fundamente la tributación en el Perú de las rentas obtenidas por un no residente a través de un EP configurado bajo el CDI (García Schreck, 2010, p. 40). En otras palabras, los efectos que genera la existencia de un EP según un CDI deben ser regulados en el derecho interno de los Estados contratantes, debido a que, al amparo del principio de legalidad, la aplicación de una regla del CDI no puede permitir el surgimiento de obligaciones tributarias no previstas en las normas internas (Altamirano, 2008, p. 118).

En suma, se ha visto que existen tres tipos de conceptos de EP (material, personal y esporádico), los cuales pueden ser recogidos tanto a nivel convencional por un CDI como a nivel de derecho interno. Cuando se establece un concepto de EP en un CDI dicho concepto permite interpretar y aplicar las reglas de distribución de la facultad de imposición de los países contratantes sobre las rentas generadas por un residente en el Estado de la fuente, siempre que la renta pueda ser atribuible a dicho EP.

En cambio, cuando se establece un concepto de EP a nivel de derecho interno —el cual puede calzar o no exactamente con el concepto de EP definido

en el CDI— dicho concepto sirve para determinar el mecanismo de gravamen a nivel interno para el sujeto no domiciliado. En el caso peruano existe una dualidad de tratamiento para el régimen de gravamen de los no domiciliados. En efecto, si el no domiciliado tiene un EP según la ley interna, entonces este deberá tributar como un sujeto domiciliado y cumplir determinadas obligaciones formales¹¹; de lo contrario, el no domiciliado tributará mediante el sistema de retenciones en la fuente.

Para determinar el gravamen de la renta generada por un residente de uno de los países contratantes de un CDI, primero debe realizarse un análisis de los hechos a fin de verificar si la renta del no domiciliado se encuentra sujeta a gravamen bajo el derecho interno del Estado de la fuente¹². En el análisis de estos hechos debe determinarse si el sujeto no domiciliado cuenta o no con un EP en el Estado de la fuente según la ley interna, todo con la finalidad de precisar los sistemas de gravamen (el sistema analítico o el sistema conglobante).

Posteriormente, de encontrarse gravada la renta, debe realizarse un análisis de los mismos hechos, pero a la luz de los conceptos y reglas del CDI con la finalidad de determinar si le corresponde al Estado de la fuente someter a tributación las rentas generadas por el sujeto no domiciliado. Para ello se tendrán que interpretar y aplicar las reglas de distribución de la facultad de imposición para todos los tipos de renta reguladas en los CDI, de tal forma que —si nos encontramos en el supuesto de beneficios empresariales del artículo 7 de los CDI— deberemos determinar si en los términos del CDI existe un EP que le permita al Estado de la fuente gravar las rentas empresariales generadas por el no domiciliado.

De manera adicional a estos procedimientos, Yáñez Salgado plantea que, a fin de aplicar correctamente las disposiciones de los CDI, se debe realizar lo siguiente: (i) examinar en qué medida los términos de la legislación interna y sus definiciones pueden encontrarse afectados por las restricciones de las reglas distributivas de potestades de los CDI; (ii) luego, proceder a aplicar las reglas respectivas para la eliminación o atenuación de la doble imposición; y, (iii) por último, corresponde analizar

los CDI en relación a la legislación interna de los Estados contratantes a fin de que las disposiciones de los CDI no queden vacías de contenido por la normativa interna (2013, p. 43).

B. El EP Agente en el MLI, los CDI y la legislación interna

En el presente apartado analizaremos, en específico, la regla del EP Agente que será incorporada mediante el MLI a los CDI celebrados por el Estado peruano, siempre que los otros países contratantes se adhieran también a este instrumento multilateral. Asimismo, examinaremos cómo se relacionará dicho concepto con los conceptos de EP Agente recogidos en nuestro derecho interno.

Hasta el ejercicio 2018, en nuestro sistema tributario convivían dos conceptos de EP. En primer lugar, un concepto de EP regulado en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, el Reglamento de la LIR)¹³ y, en segundo lugar, varios conceptos de EP definidos en los artículos 5 de los CDI celebrados por el Estado peruano¹⁴. Al respecto, los conceptos de EP definidos en los CDI tenían un ámbito de aplicación más extenso que el concepto de EP regulado en nuestro derecho interno. En efecto, el Reglamento de la LIR recogía las figuras del EP material y el EP personal, mientras que los CDI recogían no solo las figuras del EP material y el EP personal, sino también las figuras de los EP esporádicos (de servicios y obra). Ello se puede apreciar en el gráfico de la página siguiente.

De este modo, a fin de poder aplicar correctamente ambos conceptos con contornos distintos en un caso concreto, el procedimiento a seguir era el señalado en el apartado anterior. Es decir, primero correspondía analizar el gravamen a nivel interno y establecer si bajo la definición de EP del Reglamento de la LIR el sujeto no domiciliado tenía o no un EP en Perú.

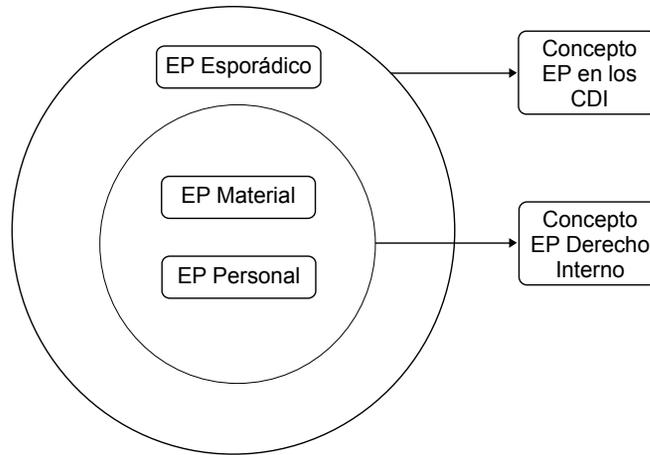
Posteriormente, una vez determinado el supuesto gravado y el régimen de gravamen (mediante el sistema analítico o el sistema conglobante) se debía determinar bajo los conceptos y cláusulas del CDI si el Perú tenía la facultad para gravar las

¹¹ El EP debería cumplir una serie de deberes sustanciales y formales como por ejemplo su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, la emisión de comprobantes de pago según el Reglamento de Comprobantes de Pago, la cancelación mensual de pagos a cuenta del impuesto a la renta y la presentación de la declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

¹² Y también la renta se encontraría gravada para el residente del Estado de Residencia, pues la calificación como residente en los CDI presupone la aplicación del criterio de renta de fuente global.

¹³ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante el Decreto Supremo 122-94-EF.

¹⁴ En relación con la definición del concepto de EP realizada mediante el Reglamento de la LIR, Durán Rojo sostenía que era jurídicamente inválido que la definición del EP se encontrara en dicho cuerpo normativo, pues ello generaría una violación del principio de reserva de ley (2008, p. 433).



Fuente: Elaboración Propia

rentas del sujeto no domiciliado. De tal forma, en caso se trate de beneficios empresariales, estos estarían gravados en Perú si el sujeto residente del otro Estado contratante tenía un EP en Perú de acuerdo a las cláusulas del CDI.

Siendo ello así, podía suceder –y en efecto sucedía– que un domiciliado en un Estado con el cual el Perú había celebrado un CDI que generaba rentas de fuente peruana, tenía un EP esporádico en Perú según las reglas del CDI y, por tanto, los beneficios empresariales estaban sujetos a tributación en Perú. No obstante, para efectos de la legislación interna, dicho no domiciliado no tenía ningún tipo de EP puesto que los EP esporádicos no se encontraban contemplados por el Reglamento de la LIR; por ello, el sistema de gravamen se realizaba a través del régimen analítico o de retención¹⁵.

Ahora bien, mediante el Decreto Legislativo 1424¹⁶, publicado el 13 de setiembre de 2018, se incorporó el artículo 14-B a la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR)¹⁷, a través del cual se estableció un nuevo y más amplio concepto de EP para nuestro derecho interno. En efecto, el artículo 14-B de la LIR recoge las figuras del EP material, los EP esporádicos de obra y prestación de servicios –siempre que se supere el umbral de los 183 días en un período cualquiera de doce meses– y, por último, una renovada figura de EP Agente que es más amplia y comprensiva que aquella que se regulaba en el Reglamento de la LIR.

Si se realiza una interpretación histórica¹⁸, la referida nueva regla de EP Agente, conforme señala la exposición de motivos, tiene sustento en las recomendaciones realizadas por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS (en adelante, la Acción 7). En efecto, la exposición de motivos refiere que el Perú tiene la intención de implementar en sus CDI las recomendaciones de este reporte, el cual busca limitar el uso de maniobras o esquemas destinados a evitar la configuración de un EP. Asimismo, se señala que en la suscripción del MLI no se realizaron reservas a las recomendaciones planteadas por este instrumento en lo referido a la figura del EP.

A propósito, debe notarse que el artículo 12 del MLI, el cual fue suscrito enteramente sin reservas por parte del Estado peruano, tiene como fundamento justamente las recomendaciones realizadas mediante la Acción 7. Ello se desprende de lo indicado en el Explanatory Statement que explica las cláusulas del MLI, por lo que tomando en cuenta el criterio de interpretación de objeto y fin de los tratados, dicho reporte debe ser considerado a fin de comprender los alcances del referido artículo 12 del MLI.

El nuevo concepto de EP Agente regulado en la LIR es similar al concepto recomendado por el artículo 12 del MLI a través del cual se modificarán los CDI suscritos por el Perú, siempre que los otros Estados contratantes suscriban el MLI. A continuación, elaboramos un cuadro comparativo de las

¹⁵ Para mayor información, véase Durán Rojo, L. (2008, pp. 437-460); Yáñez Salgado, L. (2013, pp. 43-46).

¹⁶ El Decreto Legislativo 1424 entró en vigencia el 1 de enero de 2019.

¹⁷ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante el Decreto Supremo 179-2004-EF.

¹⁸ Al respecto, debe entenderse por interpretación histórica aquella interpretación que se realiza tomando en cuenta los antecedentes jurídicos directamente vinculados a la norma a fin de poder ubicar la intención del legislador. Dicha intención del legislador puede expresarse en las fundamentaciones de los proyectos legislativos, las normas derogadas y las causas que justificaron la aprobación de una norma jurídica, entre otros (Rubio Correa, 2011, p 168).

REFLEXIONES SOBRE EL CONVENIO MULTILATERAL Y SU CONEXIÓN CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO: EL CASO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

LIR	MLI
<p>“Artículo 14-B. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente:</p> <p>[...]</p> <p>4. Cuando una persona actúe en el país por cuenta de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y dichos contratos se celebren:</p> <p>a) en nombre de estas; o,</p> <p>b) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de estas o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o,</p> <p>c) para la prestación de servicios por parte de estas”.</p>	<p>“Artículo 12. Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares</p> <p>1. No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido definiendo el término “establecimiento permanente”, con sujeción al apartado 2 se considerará, cuando una persona opere en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren:</p> <p>a) en nombre de la empresa; o</p> <p>b) para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o</p> <p>c) para la prestación de servicios por esa empresa, que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en esa Jurisdicción contratante respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si la realización de dichas actividades por la empresa a través de un lugar fijo de negocios situado en esa Jurisdicción contratante, no hubiera implicado que ese lugar fijo de negocios se considerara un establecimiento permanente en los términos definidos en el Convenio fiscal comprendido”.</p>

nuevas disposiciones de la LIR y el MLI¹⁹ sobre el EP Agente a fin de poder observar las similitudes entre ambos (ver cuadro adjunto).

Como se puede observar, las nuevas figuras de EP Agente recogidas en la LIR y en el MLI guardan una gran similitud. En ambos casos resulta viable utilizar el reporte de la Acción 7 como mecanismo para comprender los alcances de sus disposiciones. En otras palabras, es viable acudir a la Acción 7 para realizar el proceso de interpretación de ambas disposiciones normativas. En el caso de la LIR, a través del método de interpretación histórico y en el caso del MLI mediante el método de interpretación del objeto y fin de los tratados.

El concepto de EP Agente que plantea la Acción 7 responde a las figuras empresariales mediante pactos de comisionista a través de los cuales se evadía la configuración de la figura del EP personal recogido en los CDI, así como a aquellas estrategias análogas donde los contratos se negociaban fundamentalmente en un Estado, pero se celebraban en otro. Así, la OCDE señaló que

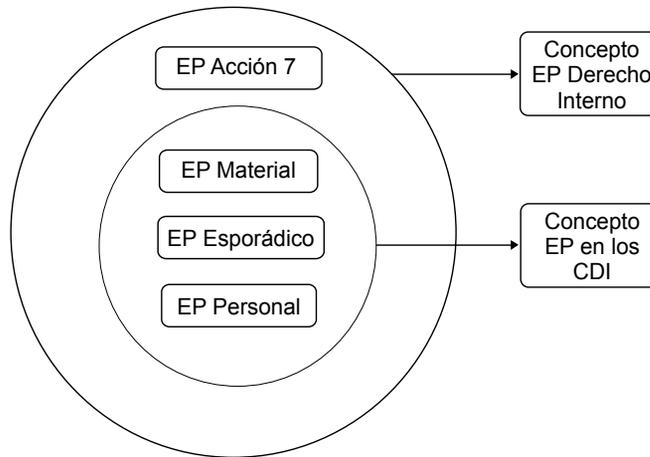
[c]uando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que jus-

tifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente (2016, p. 15).

Ahora bien, la figura de EP de la Acción 7 es mucho más amplia que la figura del EP personal recogido en los CDI suscritos por el Estado peruano. En nuestros CDI se recoge básicamente la figura del EP personal clásico, según el cual se configura un EP cuando una persona actúa por cuenta de una empresa y ejerce habitualmente poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de dicha empresa. En cambio, bajo los términos de la Acción 7 se busca calificar como EP un espectro más amplio de actividades. En efecto, este concepto tiene como fundamento

[...] la hipótesis de que solo las personas que habitualmente concluyen contratos en nombre de la empresa o que serán ejecutados por la empresa, o que habitualmente desempeñan el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso, las actividades de la persona llevadas a cabo por cuenta de la empresa, dado que resultan de la celebración de dichos contratos y van más allá

¹⁹ Las disposiciones del MLI que hemos transcrito se encuentran en castellano, de acuerdo a la versión en dicho idioma que fue publicada por la OCDE en su página web. No obstante, debe notarse que las únicas versiones oficiales del MLI se encuentran en francés e inglés. Sobre la importancia de los idiomas auténticos en los convenios tributarios, véase a: Lang, M. (2012, pp. 20-27).



Fuente: Elaboración Propia

de la mera promoción o publicidad, son suficientes para concluir que la empresa participa en la actividad económica tiene potestad suficiente para vincular en el Estado considerado. (OCDE, 2016, p.17).

A la fecha, nuestros CDI mantienen el concepto de EP Agente clásico, puesto que aún no se incorporaron las modificaciones planteadas por el MLI. Ello genera que, a diferencia de lo que sucedía antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1424, actualmente el concepto de EP de nuestra legislación interna es más amplio que el concepto de EP de nuestros CDI. Ello se puede observar en el gráfico adjunto en esta página.

Entonces, tomando en consideración que nuestro concepto de EP a nivel interno es más amplio que los conceptos de EP de los CDI suscritos por Perú, resulta válido preguntarnos cuáles serían los efectos e implicancias de la aplicación de estos conceptos disímiles. Al respecto, consideramos que se pueden generar dos escenarios cuando un residente de un Estado con el cual el Perú celebró un CDI pretenda aplicar lo dispuesto en este tratado, atendiendo a las particularidades de la renta que genere: (i) que se configure un EP según las reglas del CDI y otro EP según las reglas del derecho interno; o, (ii) que se configure un EP según las reglas del derecho interno, pero a nivel del CDI ello no ocurra.

El primer escenario podría darse si, por ejemplo, el residente del otro Estado contratante, con el

cual el Perú celebró un CDI, presta servicios en Perú que duren más de 183 días en un periodo cualquiera de doce meses. De tal forma, a fin de aplicar el CDI, primero corresponderá determinar si la renta generada por los servicios prestados por el residente del otro Estado es una renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta. En cuanto el sistema de gravamen del sujeto no domiciliado, corresponderá aplicar el sistema conglomerante toda vez que se encontraría configurado un EP esporádico.

En tal sentido, el no residente tendría la obligación de constituir formalmente un EP de acuerdo con las normas internas y cumplir con las obligaciones formales que correspondan (inscripción en el Registro Único de Contribuyentes y emisión de comprobantes de pago por los servicios prestados). Asimismo, el EP del sujeto no domiciliado no solo será gravado con la tasa del IR aplicable a las personas jurídicas domiciliadas²⁰; sino también con la tasa aplicable sobre la ficción de utilidades distribuidas por el EP al sujeto no domiciliado en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta²¹. Asimismo, debe tomarse en cuenta que en la medida que el EP es considerado como una persona jurídica domiciliada para efectos tributarios, esta también deberá pagar el impuesto general a las ventas por los servicios prestados en el Perú gravados con dicho impuesto.

Posteriormente, correspondería analizar los hechos bajo los conceptos y reglas del CDI. De esta

²⁰ Según el artículo 55 de la LIR, el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas –como es el caso del EP– se determina aplicando la tasa de 29.50% sobre su renta neta.

²¹ Conforme al inciso e) del artículo 56 de la Ley del IR, la tasa aplicable para los dividendos distribuidos a personas jurídicas no domiciliadas es de 5%. En el caso de los EP de sociedades constituidas en el exterior, se consideran distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta, siendo que se considera como monto de distribución la renta disponible a favor del titular.

manera, de encontrarnos ante beneficios empresariales, el Perú como Estado de la fuente tendría derecho a gravar la renta generada por el residente del otro país contratante. Así, en la medida que se habría configurado un EP esporádico según las reglas y disposiciones del CDI, correspondería a Perú la facultad de someter a tributación la renta generada por el EP siempre que la renta pueda ser atribuible a dicho EP. Como puede observarse, en este caso se configuraría un EP esporádico tanto a nivel del derecho interno como a nivel del CDI. De esta manera, la renta generada por el residente del otro Estado contratante se encontraría sujeta a gravamen en Perú y se debería pagar el impuesto a la renta en Perú mediante el sistema conglobante.

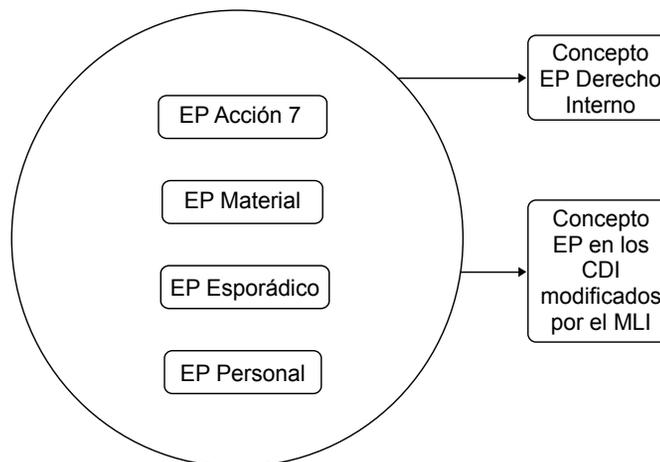
El segundo escenario ocurriría si, por ejemplo, el residente del otro Estado contratante, con el cual el Perú celebró un CDI, contara con personal en Perú que desempeñara habitualmente el rol principal en la negociación y conclusión de contratos, los cuales serían celebrados sin modificación sustancial por parte del no residente. Es decir, el supuesto que justamente trata de combatir y contemplar la Acción 7.

De este modo, para aplicar el CDI el residente del otro Estado contratante, primero, debe determinar si la renta objeto de análisis es una renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta. Asimismo, en relación al sistema de gravamen de la renta generada por el agente correspondería aplicar el régimen conglobante, con todas las consecuencias formales y sustanciales que ello implica conforme señalamos previamente. Ello toda vez que se habría configurado un EP Agente según el nuevo concepto de EP incorporado mediante el Decreto Legislativo 1424.

Consecuentemente, de tratarse de una renta gravada de fuente peruana, correspondería analizar los hechos a la luz de los conceptos y reglas del CDI. De tal forma, de encontrarnos ante beneficios empresariales, la renta generada por el sujeto no se encontraría gravada en Perú como Estado de la fuente, sino en el país de residencia del sujeto no domiciliado. Ello toda vez que al amparo del CDI no se habría configurado un EP en Perú, puesto que el concepto de EP de los CDI suscritos por Perú aún no recoge la figura del EP conforme a las recomendaciones de la Acción 7.

En tal situación, se configuraría un EP de acuerdo al derecho interno, pero a nivel del CDI no se habría configurado un EP. Siendo ello así, si bien la renta constituiría una renta gravada de fuente peruana para el sujeto no domiciliado, la misma se encontraría sujeta a gravamen en su Estado de residencia. Es decir, por disposición del CDI, la renta de fuente peruana que debería estar sujeta al régimen conglobante no se encontraría gravada con el impuesto a la renta en Perú, en tanto no se habría configurado un EP según las reglas del CDI.

Finalmente, cuando el MLI modificó la definición de EP de los CDI suscritos por el Perú²², la divergencia entre el concepto de EP a nivel convencional y a nivel de derecho interno será mucho menor. En efecto, con la inclusión del concepto de EP propuesto por el artículo 12 del MLI, tanto a nivel de la LIR como a nivel de los CDI se manejarán los mismos conceptos de EP. No obstante, existirán ciertas divergencias mínimas respecto a algunos supuestos específicos de EP que se encuentran comprendidos en la LIR o en los CDI. Por consiguiente, en líneas generales, cuando los CDI sean modificados por el MLI, los conceptos de EP podrían ser graficados de la siguiente manera:



Fuente: Elaboración Propia

²² Esto se encuentra sujeto a que los otros países con los cuales el Perú tienen CDI decidan adherirse a la aplicación de las medidas propuestas por el MLI.

En este escenario, cuando un residente de otro Estado con el cual el Perú tiene suscrito un CDI modificado por el MLI realice actividades generadoras de renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta, podría tener un EP tanto a nivel de norma interna como a nivel de los CDI. Ello sucedería si realiza las actividades comprendidas en cualquiera de los supuestos de EP comprendidos tanto a nivel interno como a nivel convencional.

Por consiguiente, en aquel supuesto, la renta generada por el no domiciliado se encontraría sujeta a gravamen en Perú bajo el sistema conglobante con las consecuencias formales y sustanciales que ello implica. Ello pues a nivel convencional, de encontrarnos ante beneficios empresariales, le correspondería a Perú —en su calidad de Estado de la fuente— gravar la renta generada por el residente del otro Estado contratante, puesto que existiría un EP según las reglas del CDI. A nivel interno, dicha renta generada por el sujeto no domiciliado debería tributar de acuerdo al régimen conglobante.

V. CONCLUSIONES

- a) La implementación de las medidas establecidas en los reportes y trabajos de la OCDE se ha llevado a cabo a través del Convenio Multilateral. Este instrumento internacional es un tratado autónomo que modifica los CDI existentes entre los Estados que forman parte, de esta manera, coexiste la red de CDI con el MLI en su aplicación.
- b) El Perú, como miembro del Marco Inclusivo, se ha adherido al MLI, lo cual significa que no ha formado parte del procedimiento de negociación para adopción del texto del mismo. No obstante, a fin de que las medidas del MLI surtan efectos en los CDI suscritos por el Perú, se requiere la adhesión de los otros Estados con los cuales tenemos CDI.
- c) Para solucionar el eventual conflicto de tratados, el MLI ha establecido cláusulas de compatibilidad, lo cual otorga flexibilidad para la viabilidad del acuerdo multilateral. Asimismo, un mecanismo utilizado en el MLI que flexibiliza la adopción del acuerdo por parte de Estados con características disímiles son las reservas.
- d) De la lectura del Explanatory Statement y del preámbulo del MLI, se puede afirmar que el objeto y fin del tratado es la implementación de los reportes de la OCDE del Plan de Acción BEPS.
- e) Los conceptos de previstos en los CDI gozan de autonomía frente a los conceptos previs-

tos en el derecho interno, por lo que a fin de calificar una entidad o una renta según los CDI resulta irrelevante lo señalado por el derecho interno.

- f) Los conceptos previstos en un CDI sirven para interpretar y aplicar las reglas de estos instrumentos convencionales a efectos de aplicar las reglas de distribución de potestad tributaria. En cambio, los conceptos establecidos en el derecho interno sirven para la verificación del hecho imponible y la determinación del régimen de gravamen aplicable.
- g) El concepto de EP de un CDI sirve para determinar, en el caso de los beneficios empresariales, si le corresponde al Estado de la fuente someter a imposición la renta generada por el residente del otro Estado contratante. En cambio, el concepto de EP del derecho interno sirve para establecer el régimen de gravamen de los sujetos no domiciliados, ya sea el sistema analítico o de retención en la fuente o el sistema conglobante.
- h) El Decreto Legislativo 1424 modificó el concepto de EP Agente de nuestra legislación interna y el artículo 12 del MLI pretende modificar los CDI suscritos por Perú con la finalidad de modificar el concepto de EP Agente. Ambos conceptos son similares y pueden ser interpretados de acuerdo el reporte de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.
- i) Antes de la publicación del Decreto Legislativo 1424, el concepto de EP en nuestra legislación interna era menos expansivo que el concepto de EP de los CDI suscritos por el Perú. Después de la publicación de este decreto, el concepto de EP del derecho interno es más amplio que el concepto de EP de los CDI. Cuando los CDI sean modificados por el MLI, el concepto de EP del derecho interno será muy similar al concepto de EP de los CDI. 🗨️

REFERENCIAS

- Abugattas Giadallah, G. (2006). Sistemas de incorporación monista y dualista: ¿tema resuelto o asignatura pendiente? *Agenda Internacional*, (23), pp. 439-461. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6302374>
- Altamirano, A. (2006). Aproximación al concepto de establecimiento permanente. En Godoy, J. (ed.). *Instituto Colombiano de Derecho Tributario Estudios de Derecho Internacional Tributario* (tomo II). Bogotá: Legis Editores.

- Arvid, S. (1991). *Permanent establishment: erosion of a tax principle*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Becerra O'Phelan, F. (2018). El compromiso del Perú con el Marco Inclusivo BEPS y su adhesión al instrumento Multilateral. *Revista Análisis Tributario*, (366), pp. 10-13.
- Bosman, A. (2017). General Aspects of the Multilateral Instrument. *Intertax*, (45), pp. 642-659. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6211084>
- Bravo, N. (2016). The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties. *World Tax Journal*, (8), pp. 279-304.
- Bustos Buiza, J. (2001). *Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición* (Working paper 9/01). Recuperado de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2001_09.pdf
- Calderón Carrero, J. y N. Carmona Fernández (2005). *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: CISS.
- Calderón Carrero, J. y A. Martín Jiménez (2008). Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación. En Carmona Fernández, N. y J. Calderón Carrero (coords.). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea* (pp. 41-72). Valencia: CISS. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=11739>
- Carmona Fernández, N. (2012). La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica Tributaria*, (145), pp. 39-58. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4098716>
- De la Guardia, E y M. Delpéch (1970). *El derecho de los Tratados y la Convención de Viena*. Buenos Aires: La Ley.
- Díez de Velasco, M (2001). *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos.
- Durán Rojo, L. (2014). Uso del Soft law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (57), pp. 41-126. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-57/>
- (2008). Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por rentas empresariales de sujetos no domiciliados. En International Fiscal Association-Grupo Peruano (ed.). *CDIs-Convenios para evitar la Doble Imposición* (pp. 409-468). Lima: IFA-Perú.
- Evans Márquez, E. (1999). *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*. Caracas: Editorial McGraw-Hill.
- García Schreck, M. (2010). Tributación de los Establecimientos Permanentes en el Perú. *Enfoque Internacional*, (7), pp. 30-47.
- García Novoa, C. (2006). Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. En Godoy, J. (coord.). *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Bogotá: Legis Editores.
- García Prats, F. (1996). *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Govind, S. & P. Pistone (2018). The Relation Between tax treaties and the Multilateral Instrument: Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument. En Lang, M.; Pasquale, P.; Rust, A.; Schuch, J. y C. Staringer (eds.). *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects* (pp. 111-137). Fráncfort: Wolters Kluwer Law International.
- Kleist, D. (2016). A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *Intertax*, (44), pp. 823-830.
- Lang, M. (2012). La relevancia de los idiomas auténticos en los convenios tributarios bilaterales. *Enfoque Internacional*, (10), pp. 20-27.
- Lovisoló, A. (2003). El "Establecimiento Permanente". En Uckmar, V. (coord.). *Curso de derecho tributario internacional* (pp. 275-330). Bogotá: Editorial Temis.
- Novak Talavera, F. y L. García-Corrochano Moyano (2016). *Derecho Internacional Público* (Tomo I). Lima: Thompson y Reuters.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- (2016). *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe Final 2015*. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>
- (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018: Inclusive Fra-*

- mework on BEPS*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- (2019). *Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- Reimer, E. (2015). Article 5-Permanent Establishment. En Reimer, E. y A. Rust (edits.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (cuarta edición) (pp. 293-208). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Rodríguez Sánchez, S. y A. Sáenz de Santa María (2002). *Curso de derecho internacional público*. Madrid: Civitas
- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis Editores.
- Rubio Correa, M. (2015). *El sistema jurídico. Introducción al Derecho* (décima edición). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Salmón Gárate, E. (2014). *Curso de derecho internacional público*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Serrano Antón, F. (2010). Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes. En *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- (2014). La interpretación y aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. *Enfoque Internacional*, (12), pp. 18-30.
- Silberztein, C & J. Tristram (2016). OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS. *International Transfer Pricing Journal*, (15), pp. 347-353. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/International%20OECD%20-%20OECD%20Multilateral%20Instrument%20to%20Implement%20BEPS.pdf>
- Xavier, A. (2005). *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo De palma.
- Yáñez Salgado, L. (2013). La Interrelación entre los Convenios de Doble Imposición Internacional y la Legislación Interna de los Estados Contratantes. *Enfoque Internacional*, (11), pp. 39-47.
- Van Raad, K. (2002). Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties. En Bruylant. E. (edit.). *Liber Amicorum, Luc Hinnekens* (pp. 587-597). Bruselas: Bruylant.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2006). Los Convenios de doble imposición y el EP con actividad esporádica. *Vectigalia*, (2), pp. 127-136.
- (2014). Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del tratado. *Derecho y Sociedad*, (43), pp. 435-447.
- Zuzunaga del Pino, F. y J.C. Zegarra Vilchez (2009). Conceptos de Establecimiento Permanente en el CDI celebrado entre Perú y Chile. *Enfoque Internacional*, (5), pp. 39-41.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

- Constitución Política del Perú [Const.] (1993). Recuperado de [https://es.wikisource.org/wiki/Constituci%C3%B3n_del_Per%C3%BA_\(1993\)](https://es.wikisource.org/wiki/Constituci%C3%B3n_del_Per%C3%BA_(1993))
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. Recuperado de https://www.oas.org/xxxivga/spanish/referencce_docs/convencion_viena.pdf
- Decreto Legislativo 1424. Modificación a la Ley de Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 13 de setiembre del 2018.
- Decreto Supremo 179-2004-EF. Aprobación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 08 de diciembre de 2004.
- Decreto Supremo 122-94-EF. Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 30 de diciembre de 2018.
- Explanatory Statement [Exposición de motivos de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios] (2016). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- Tribunal Constitucional [Perú]. Sentencia recaída en el expediente 5677-2005-HC/TC, de 25 de octubre del 2005. Recuperado de <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/05677-2005-AC%20Resolucion.pdf>