

Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?

Luciana Yañez Salgado*
*Autora del Trabajo Ganador
del Primer Premio Académico Latinoamericano IFA***

1. INTRODUCCIÓN

La consecuencia de la aplicación conjunta de los Arts. 5 y 7 de los distintos Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (CDIs), vigentes alrededor del mundo, es que las utilidades derivadas de los servicios ejecutados en el territorio de un Estado Contratante (Estado de la Fuente) por una empresa del otro Estado Contratante (Estado de la Residencia) no son gravadas en el primer estado a menos que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP) ubicado en su territorio.¹

Dentro de este contexto, algunos estados a fin de preservar su potestad tributaria de gravar en la fuente las utilidades derivadas de servicios transfronterizos, han incluido en sus CDIs una disposición vinculada al nuevo establecimiento permanente (EP Servicios). Esta disposición establece la existencia de un EP cuando un servicio es prestado por una empresa no residente, que no tiene un lugar fijo de negocios en el territorio del Estado de la Fuente durante un período signi-

* Luciana Yañez Salgado. Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Estudios Avanzados en Derecho Tributario Internacional por el International Tax Center Leiden - ITC de la Universidad de Leiden, Holanda. Postgrado en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Castilla - La Mancha, España. Asociada senior de Zuzunaga & Assereto Abogados.

** Este trabajo se basa en el presentado por la autora en cumplimiento de los requerimientos para obtener el grado académico de “Master en Estudios Avanzados en Derecho Tributario Internacional” por el International Tax Center Leiden - ITC de la Universidad de Leiden, bajo la supervisión de Hans Mooij a quien la autora agradece por sus comentarios y críticas.

¹ Sec. 42.11, 1ra oración, Com. OCDE al Art.5.

ficativo y bajo circunstancias específicas.

Sin embargo, algunos estados son renuentes a incluir en sus CDIs una disposición referida al EP Servicios debido a que consideran que la misma constituirá una verdadera pesadilla para las diferentes partes involucradas en los servicios transfronterizos. Por otro lado, algunos estados son más optimistas respecto a sus habilidades para gravar este tipo de EP o prefieren hacerse de la vista gorda ante las posibles dificultades que éste represente. Estos últimos consideran que las dificultades administrativas (llamadas en el presente trabajo por la autora "*las pesadillas*") que podrían generarse con el EP Servicios no son substanciales por lo que pueden ser superadas con el uso de algunos de los mecanismos previstos en los CDIs.

Existen muchas dificultades administrativas o pesadillas que pueden surgir con la prestación de servicios transfronterizos debido a la interacción de las disposiciones de la legislación interna que gravan la renta derivada de dicha prestación de servicios en el Estado de la Fuente, las disposiciones de la legislación interna del Estado de la Residencia referidas a la eliminación de la doble tributación y las correspondientes disposiciones de los CDIs vigentes. Por ejemplo, entre las disposiciones que entrarían en conflicto tenemos: los criterios a tener en cuenta para considerar la configuración de un EP, la atribución de utilidades, los mecanismos para recaudar impuestos, la eliminación de la doble tributación sobre la renta de fuente extranjera vinculada a la prestación de servicios y la distribución de responsabilidades entre las diferentes partes involucradas en la prestación de servicios transfronterizos.

En ese sentido, el objetivo del presente trabajo es identificar las principales pesadillas que las autoridades tributarias de ambos estados (Estado de la Fuente y de la Residencia), contribuyentes (proveedores de servicios no residentes²) y agentes de retención (los clientes) deben enfrentar con esta nueva forma de prestación de servicios transfronterizos y examinar cómo las referidas pesadillas podrían ser enfrentadas por las distintas partes involucradas.

Para efectos de este trabajo, se identificará y evaluará las principales pesadillas que se encuentran alrededor del concepto de EP Servicios en el contexto de los principales CDIs, en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la

² El proveedor de servicios no residente se refiere indistintamente al contratista independiente o a la empresa proveedora de servicios.

Cooperación y el Desarrollo Económicos (Modelo OCDE³) y el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Desarrollo (Modelo ONU⁴); y se enfocará en los problemas prácticos que los estados y los actores en el mercado deben enfrentar ante la existencia de un EP Servicios. Este análisis se basa en los principios de derecho internacional que pueden resultar relevantes para lidiar con las pesadillas que pueden originarse con un EP Servicios.

En este trabajo se intentará demostrar, en términos prácticos y a través de la discusión de un caso, cómo las pesadillas comúnmente atribuidas al EP Servicios no están específicamente conectadas a este tipo de EP y cuándo las consideraciones de política fiscal o administrativa han sido sobrevaloradas o subvaluadas por el Modelo OCDE y el Modelo ONU cuando se refieren al EP Servicios. Además, se explora las actuales soluciones ofrecidas por las autoridades tributarias, cortes de impuestos así como las herramientas brindadas por los Modelos como el intercambio de información, asistencia mutua de recaudación y procedimiento amistoso. Finalmente, se propone otras alternativas para reducir las pesadillas a fin de permitir a las empresas y estados saber con predictibilidad y eficiencia, el monto del impuesto a pagar como consecuencia de la prestación de servicios por una empresa no residente en el territorio del Estado de la Fuente.

2 ALCANCES DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE: LA DISPOSICIÓN DEL EP SERVICIOS EN LOS CDIS

2.1. Contenido del capítulo

En este capítulo se analiza los fundamentos teóricos y la racionalidad de la inclusión de la disposición del EP Servicios como una extensión de la tributación en la fuente. Adicionalmente, se identifica los principales principios que resultan relevantes para mantener un balance en la distribución de potestades tributarias entre el Estado de la Fuente y el Estado de la Residencia (los Estados) y brindar certeza y justicia al proveedor de servicios no residente como contribuyente y a su cliente, quien en algunos países es requerido a actuar como agente de retención.

³ Todas las referencias a los Com. OCDE son a los Com. del Modelo OCDE actualizados al 2010, al menos que se indique lo contrario.

⁴ Todas las referencias de los Com. ONU son a los Com. del Modelo ONU actualizados al 2001, a menos que se indique lo contrario.

2.2. Razones para incluir un nuevo EP⁵

El tradicional concepto de EP fue establecido cuando las actividades transfronterizas más importantes eran las de manufactura, producción y venta de bienes. De este modo, los Modelos fueron escritos cuando ciertos tipos de servicios, distintos a los servicios altamente especializados, como los de construcción y de entretenimiento, no eran tan importantes en la economía global.⁶

Por otro lado, los cambios en la comunicación y tecnología han creado nuevas industrias donde la ejecución de actividades de negocios significativas y rentables no requiere de maquinaria significativa o de equipo o un establecimiento en un punto geográfico específico por un largo período de tiempo.⁷ El progreso tecnológico en las comunicaciones y en la infraestructura ha mejorado notablemente la capacidad de prestar servicios cruzando las fronteras sin utilizar un lugar fijo de negocios en el Estado de la Fuente. En el caso específico de servicios, los mismos pueden ser prestados en distintos lugares en el Estado de la Fuente y pueden ser ejecutados en cada lugar sólo por cortos períodos de tiempo.

Actualmente, los servicios transfronterizos son cada vez más importantes, como, por ejemplo, los servicios altamente especializados de consultoría, consultores no residentes itinerantes o los servicios especializados de proveedores para tomar el control de las funciones de empresas no vinculadas, creando nuevas formas de negocios y distribución de funciones de los mismos, como los centros compartidos de servicios.⁸ Al respecto, Wichmann sostiene que, como resultado de los fenómenos de movilidad y virtualidad⁹ en la prestación de servicios, el

⁵ El concepto tradicional de EP incluye: lugar fijo de negocios, EP Proyecto y EP Agencia.

⁶ ARNOLD, Brian J. "The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess". En: *Bulletin for International Taxation* 2, Volumen 65, 2011, pp. 59-68, p. 59.

⁷ SKAAR, Arvid A. *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation N° 13*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 559.

⁸ WICHMANN, Michael. "The Taxation of Services: Is the Permanent Establishment the appropriate threshold?". En: *Bulletin for International Taxation* 5, Volumen 58, 2004, pp. 201-204, p. 202.

⁹ La "movilidad" caracteriza la prestación de servicios "tangibles" (Ejm: reparación, pintado, trabajos de construcción, las consultas in situ) a través de personal físicamente presente en el Estado de la Fuente pero trabajando desde autos, cuartos de hotel, etc, sin establecer un lugar fijo de negocios de la em-

concepto tradicional de EP como lugar fijo de negocios ya no era suficiente para mantener el balance de potestades tributarias para asegurar el adecuado funcionamiento de la infraestructura del Estado de la Fuente y la equitativa competencia a nivel fiscal. Esto es así porque a través de estas dos formas de prestación de servicios puede resultar en *“una presencia en el mercado del Estado de la Fuente a un grado equivalente al que se tendría si se estuviera realizando negocios a través de un lugar fijo de negocios”*.¹⁰ (Traducción nuestra).

Como Cockfield sostiene respecto a los cambios en los tipos de EP en los Modelos: *“La racionalidad de estas reformas es que los prestadores de servicios son itinerantes y pueden generar montos significativos de renta en países extranjeros sin la necesidad de establecer instalaciones físicas o usar una base fija de operaciones”*.¹¹ (Traducción nuestra). En efecto, dicho fenómeno que tiene lugar en la prestación de servicios fue identificado en el Proyecto de Discusión Pública 2006 referido al tratamiento de los servicios en los tratados fiscales, en el que se resalta que el Estado de la Fuente *“(...) está preocupado debido a que algunos servicios empresariales no requieren un lugar fijo de negocios en el territorio de dicho Estado para llevar a cabo actividades empresariales substanciales en el mismo por lo que la extensión de sus potestades tributarias es apropiada”*.¹² (Traducción nuestra).

presa y con sólo una limitada presencia temporal en cualquiera de los lugares en que los servicios son prestados sin que se llegue a cumplir el requerimiento de duración exigido por el concepto tradicional de EP. La “virtualidad” caracteriza la provisión de servicios “intangibles” (Ejm: información, consejos, consulta remota) a través de redes de información (Ejm. Internet o intranet) sin que el proveedor de servicios tenga una presencia física en el Estado de la Fuente. Ver WICHMANN, Michael. *Ibid.*, *supra*, nota 8, pp. 201-202.

¹⁰ Véase WICHMANN, Michael. *Ibid.*, *supra*, nota 8, p. 202. Texto original en inglés: *“source-country market presence of an intensity equal to doing business through fixed places of business”*.

¹¹ COCKFIELD, Arthur J. “The Taxation of Permanent Establishments in Canada”. En: *Bulletin for International Taxation* 8, Volumen 68, 2009, pp. 374-380, p. 378. Texto original en inglés: *“A rationale for these reforms is that service providers are very mobile and can generate significant amounts of income in foreign countries without the need to set up a physical facility or use a fixed base of operations”*.

¹² OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes. Public discussion draft*. Paris: OCDE, 8 de Diciembre de 2006, p. 5. <<http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011. Texto original en inglés: *“(...) are concerned that some service businesses do not require a fixed place of business in their territory to carry on substantial level of business activities therein and consider that these additional rights are therefore appropriate”*.

Como consecuencia del desarrollo de los servicios transfronterizos fue necesario ampliar el concepto de EP en interés de los países importadores de servicios así como reducir el umbral requerido para que éste se considere configurado. Asimismo, para el caso de países importadores de servicios de corta duración, sin una ubicación física en los mismos (Estado de la Fuente), el objetivo fue incluir una disposición específica que permitiera la tributación en el Estado de la Fuente con un mayor alcance a los supuestos de configuración del tradicional concepto de EP.¹³ Como Arnold enfatiza, en muchos CDIs acordados con países en desarrollo, tales como Brasil, China, India y Rusia, el balance de atribución de potestades tributarias está cambiando, demostrando su interés predominante por la tributación en la fuente. Esto debido a que los referidos países se están convirtiendo en importantes actores en la economía global.¹⁴

De este modo, en 1980 expresando el interés de los países en desarrollo, el Modelo ONU incluyó un concepto más amplio de EP que el previsto específicamente en el Modelo OCDE, incluyendo la prestación de servicios. De acuerdo a los Comentarios de la ONU: *“Se cree que los servicios de gestión y consultoría deben ser incluidos debido a que la prestación de dichos servicios en los países en desarrollo por las empresas de los países industrializados a menudo implican grandes sumas de dinero”*.¹⁵ (Traducción nuestra).

Por otro lado, en 2008, la OCDE ha incluido en sus Comentarios (Com. OCDE) una disposición alternativa referida al EP Servicios.

“La adopción controversial por parte de la OCDE de la disposición alternativa del EP Servicios es el reflejo del reconocimiento por parte de algunos estados Miembros de la OCDE sobre la legitimidad de la extensión de las potestades tributarias del Estado de la Fuente sobre la renta derivada de los servicios. Esta tendencia no debería ser sorprendente debido que en la práctica los estados tienen un gran interés en gravar en base a la fuente

¹³ Véase SKAAR, Arvid A. Op. Cit., *supra*, nota 7, p. 3.

¹⁴ ARNOLD, Brian J. “The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess”. En: *Tax Treaty Monitor Bulletin for International Taxation* 12, Volumen 65, 2010. Publicado en línea, sección 3.2., <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011.

¹⁵ Sec. 9, 2da oración, Com. ONU al Art. 5. Texto original en inglés: *“It is believed that management and consultancy services should be covered because the provision of such services in developing countries by corporations of industrialized countries often involves very large sums of money”*.

de la renta. Pocos son los países que tienen un gran interés de gravar en base a la residencia e inclusive aún son menos los estados que todavía tienen interés de gravar como estados exportadores de capital que supere significativamente el interés de los estados importadores de capital”.¹⁶ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

En conclusión, la idea detrás de la disposición del EP Servicios es gravar a las empresas del Estado de la Residencia por sus actividades económicas y por el otro lado, que el Estado de la Fuente pueda gravar más allá del límite de un determinado umbral. Esto como reconocimiento de las nuevas maneras de prestación de servicios transfronterizos sin usar un lugar fijo de negocios en el Estado de la Fuente.

2.3. Principios para gravar los servicios en los CDIs: los principios básicos de política fiscal que sustentan la inclusión de la disposición del EP Servicios

En esta sección se identifican los principales principios internacionales que son relevantes cuando se abordan los aspectos administrativos de la tributación del EP Servicios.

2.3.1. El principio de la fuente¹⁷

Como una expresión de la soberanía de los Estados de la Residencia y de la Fuente, los CDIs distribuyen las potestades tributarias de ambos estados a fin de asegurar su balance. Al respecto, la OCDE sostiene que:

“(…) tal imposición no debe incluir la de los servicios prestados fuera del territorio del Estado y debe aplicarse únicamente a

¹⁶ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.2.1. Texto original en inglés: “*The OECD’s controversial adoption of the alternative service PE rule indicates the recognition by some OECD Members countries of the legitimacy of increased source country taxing rights over income from services. This trend should not be surprising. Virtually countries have substantial interests in taxing on the basis of the source income. For fewer countries have substantial interests in taxing on the basis of residence and even fewer countries still have interests as capital-exporting residence countries that significantly outweigh their interest as capital importing source countries*”. (Emphasis added).

¹⁷ Este trabajo no aborda la problemática relativa a determinar cuándo debe considerarse que las utilidades de las empresas tienen su fuente en una determinada jurisdicción. La referencia al principio de la fuente no está vinculada a la definición de fuente sino el rol del EP como umbral para que el Estado de la Fuente esté legitimado a gravar las referidas utilidades.

las utilidades procedentes de dichos servicios más que a los pagos efectuados por los mismos.¹⁸ Igualmente, debe existir un nivel de presencia mínimo en un Estado antes de permitir su imposición”.¹⁹ (Traducción nuestra).

Sin embargo, la OCDE reconoce que algunos países consideran que: *“(...) desde el punto de vista de la cuestión meramente normativa de dónde se generan las utilidades, el Estado en el que se prestan los servicios debe tener potestades tributarias incluso cuando los servicios no puedan atribuirse a un establecimiento permanente tal como se establece en el Artículo 5”*.²⁰ (Traducción nuestra).

Al respecto, es importante mencionar que otros países, como India, son más agresivos con la regulación de los alcances de la disposición del EP Servicios. Por ejemplo, dicho país está en desacuerdo con la interpretación de que el EP Servicios se configure sólo si los servicios son prestados en el territorio del Estado de la Fuente. Bajo el punto de vista de India: (i) la prestación de servicios es suficiente para la configuración de un EP; (ii) la potestad tributaria debería corresponder al Estado de la Fuente incluso si los servicios son prestados por un sujeto no residente desde fuera de su territorio; y, (iii) la presencia física de un individuo no es esencial.²¹

¹⁸ Además, la OCDE argumenta que: *“El mero hecho que el pagador de la contraprestación por los servicios prestados sea residente de un Estado, o de que dicha contraprestación se pague con cargo a un establecimiento permanente situado en ese Estado, o de que el resultado de los servicios se use dentro del Estado no constituye una vinculación suficiente para conceder la potestad tributaria sobre dicha renta a dicho Estado”*. Texto original en inglés: *“The mere fact that the payer of the consideration for services is a resident of a State, or that such consideration is borne by the permanent establishment situated in that State does not constitute a sufficient nexus to warrant allocation of income taxing rights in that State”*. Sec. 42.18, 3ra oración, Com. OCDE al Art. 5.

¹⁹ Sec. 42.22, 1ra y 2da oración, Com. OCDE. al Art. 5. Texto original en inglés: *“(...) such taxation should not extend to services performed outside the territory of a State and should apply only to the profits from these services rather than to payments for them. Also, there should be a minimum level of presence in State before such taxation is allowed”*.

²⁰ Sec. 42.15, 2da oración, Com. OCDE al Art. 5. Texto original en inglés: *“(...) from the exclusive angle of pure policy question of where business profits originate, the State where services are performed should have a right to tax even when these services are not attributable to a permanent establishment as defined in Article 5”*.

²¹ GARG, Rahul. *Service Permanent Establishment in OECD: Alternative PE rules*. Seminario A dirigido por Joseph Rock, Vancouver: 63ro. Congreso Anual IFA, 2009, diapositiva 23.

Pero actualmente, debe tenerse en cuenta que es comúnmente aceptado a nivel internacional que los servicios deben tener lugar en la jurisdicción de un determinado estado a fin de establecer la fuente en su territorio. Esto es debido a que:

*“Una pura e incondicional imposición hecha en base a la fuente impide el intercambio internacional [de servicios transfronterizos] e incrementa innecesariamente costos de cumplimiento de obligaciones tributarias y de carga administrativa (...). Al inversionista debe brindarse una oportunidad fácil de familiarizarse previamente con el mercado extranjero antes de que se le exija el cumplimiento de obligaciones tributarias y contables. Cualquier ampliación exagerada del concepto de EP podría disuadir a las empresas en los países industrializados de involucrarse en ciertas actividades empresariales en otros países”.*²² (Traducción nuestra).

Esta distribución de potestades tributarias entre el Estado de la Residencia y de la Fuente puede ser visto de forma que: *“(...) en base a una exigencia de justicia internacional, al Estado de la Fuente se le debe otorgar el derecho de imposición a cambio de sus esfuerzos por crear, mantener y salvaguardar las condiciones económicas en buen estado para los inversionistas extranjeros”.*²³ (Traducción nuestra). En consecuencia, el principio de la fuente está inspirado en la limitación de las potestades tributarias de los estados.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que es un principio básico del derecho tributario internacional que el Estado de la Fuente (lugar donde los servicios son prestados) tiene la prioridad tributaria sobre el Es-

²² REIMER, Ekkehart, SCHIMD Stefan y URBAN, Nathalie, ed. *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2010, p. 13. Texto original en inglés: *“A pure and unconditional source-based taxation made impede international exchange [cross-border services] and raise unnecessary cost of compliance and administration (...). The investor should be given an easy opportunity to get accustomed to a foreign market first before he has to comply with comprehensive duties under tax and accounting law. Any exaggerated broadening of the PE criterion might discourage enterprises in industrialized countries from engaging in certain business activities in other countries”.*

²³ Véase, REIMER, Ekkehart, SCHIMD, Stefan y URBAN, Nathalie. *Ibid.*, supra, nota 22, p. 12. Texto original en inglés: *“(...) a requirement of international justice, the Source State is granted the right to tax in exchange for its efforts to create, maintain and safeguard good economic conditions for foreign investors”.*

tado de la Residencia (lugar donde reside el contribuyente). En ese sentido, “Esta norma de tributación internacional reconoce que es probable que el entorno económico del Estado de la Fuente haya desempeñado un papel más importante en la producción de ingresos que el entorno económico del Estado de Residencia”.^{24,25} (Traducción nuestra).

Desde el punto de vista de política fiscal, el Art. 7 de los Modelos refleja que debería permitirse al Estado de la Fuente gravar al proveedor de servicios no residente sólo si tiene una conexión sustancial con ese estado. El requisito de una presencia sustancial asegura, por ejemplo, que la prestación de servicios, como los servicios de consultoría altamente especializados brindados por sujetos no residentes que se caracterizan por un alto contenido de servicios brindados por las partes colaboradoras de la empresa proveedora de servicios²⁶ localizados fuera del Estado de la Fuente, deben ser excluidos debido a que las actividades extraterritoriales no están consumiendo recursos del Estado de la Fuente en la prestación de los servicios. De este modo, se mantendrá un buen balance en la distribución de las potestades tributarias entre el Estado de la Residencia y de la Fuente.²⁷ Siguiendo este punto de vista, la disposición del EP Servicios está limitada a

²⁴ DOERNBERG, Richard L. *International Taxation in a nut shell*. Eighth Edition. United States: Thomson West, 2009, p. 204. Texto original en inglés: “This international taxation norm recognizes that the source’s country economic environment is likely to have played a larger role in the production of income than the economic environment of the residence state”.

²⁵ Como ejemplos de los beneficios que pueden ser brindados por el Estado de la Fuente están la educación (beneficio vinculado a la disponibilidad y el nivel de mano de obra) policía, bomberos y defensa ciudadana. Asimismo son relevantes los siguientes beneficios conducentes a la operatividad del sistema legal para el apropiado funcionamiento de los negocios, específicamente las políticas de gobierno como las tasas de cambio estables y tasas de interés bajas, como producto de la estabilidad económica y confianza de los consumidores y empresarios. Teniendo en cuenta que la estructura de los costos de producción, particularmente los costos laborales, varían entre países, excepto en las uniones económicas donde tienden a converger, la tributación basada en el principio de la fuente permite una compensación a través de un sistema tributario menos gravoso. SCHINDEL, Angel y ATCHABAHIAN, Adolfo. *Relatores Generales, Source and Residence: A new configuration of their principles*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 90a. Buenos Aires: Kluwer Law International, 2005, pp. 21-99, p. 29.

²⁶ Por ejemplo, los servicios que van a requerir el apoyo de empresas ubicadas en su Estado de Residencia o en terceros países, tales como la provisión de información de base de datos computarizada o conocimiento especializado de expertos seniors no residentes localizados en las casas matrices o en sucursales extranjeras.

²⁷ Véase WICHMANN, Michael. Op. Cit., *supra*, nota 8, p. 203.

servicios que son prestados exclusivamente mediante el personal de un proveedor de servicios y cuyos recursos se encuentran localizados en el Estado de la Fuente durante dicha prestación.

Además, algunos autores consideran que la aplicación del principio de la fuente implica y facilita la administración y la reducción de costos administrativos debido a que: “(...) *la proximidad de la fuente al estado de la imposición hace más fácil la administración del impuesto. Las exigencias de intercambio de información son menos estrictas en la medida que es difícil ampliar las facultades de verificación más allá de las fronteras de cada estado*”.²⁸ (Traducción nuestra).

En conclusión, el principio de la fuente es usado para determinar la oportunidad en que un proveedor de servicios no residente tiene una participación sustancial en la vida económica del Estado de la Fuente para justificar ser gravado en este Estado como expresión de: (i) justicia internacional en la distribución de potestades tributarias entre el Estado de la Residencia y Estado de la Fuente, como consecuencia del reconocimiento del rol del Estado de la Fuente como promotor de renta; (ii) la presencia sustancial del proveedor de servicios no residente en el Estado de la Fuente dando la oportunidad al contribuyente no residente de adaptarse al mercado extranjero previamente a comprometerse con las regulaciones tributarias y contables;²⁹ (iii) promoción del flujo de los servicios transfronterizos; y, (iv) la reducción de costos vinculados al cumplimiento tributario y costos administrativos.

2.3.2. El principio del umbral como una expresión general del principio de certeza

Una vez que se ha determinado que un negocio se está llevando a cabo en el Estado de la Fuente, dicho estado debe decidir si desea gravar el total de las utilidades derivadas de dicho negocio en su territorio; o, si sólo gravará el negocio de los sujetos no residentes en el Estado de la Fuente si éste alcanza o excede un umbral mínimo como expresión del principio de certeza. En consecuencia, como resultado de la aplicación del principio del umbral, se determina cuándo el Estado de la Fuente tiene la potestad tributaria de gravar dichas utilidades.

²⁸ Véase SCHINDEL, Angel y ATCHABAHIAN, Adolfo. Op. Cit., *supra*, nota 25, pp. 29-30. Texto original en inglés: “(...) *the proximity of the source to the taxing state makes tax administration easier. Information exchange requirements are less stringent as it is difficult to extend examination powers beyond the borders of each country*”.

²⁹ Véase REIMER, Ekkehart, SCHIMD, Stefan y URBAN, Nathalie. Op. Cit., *supra*, nota 22, p. 13.

De este modo, se configura un EP Servicios si los servicios son brindados más allá del límite de un umbral. Este principio:

*“(...) impide que una empresa sea gravada en el otro Estado Contratante por el simple hecho de que los contratos mediante los cuales se derivan los beneficios empresariales se concluyeron en ese Estado (según lo dispuesto en las leyes tributarias internas de algunos Estados, en particular los Estados de Derecho Común), o debido a que la empresa provisionó mercancías o brindó servicios en su territorio (...) o debido a que una de las partes de la transacción era residente del primer Estado (...)”.*³⁰ (Traducción nuestra).

Asimismo es importante resaltar que el efecto de la aplicación de un umbral en la tributación en el Estado de la Fuente es que: *“(...) cuanto más alto sea el umbral, mayor serán los ingresos fiscales que serán atribuidos al Estado de Residencia. Esto explica las razones por las que los países en desarrollo prefieren un umbral mínimo como el previsto en el Modelo ONU o el no establecimiento en absoluto de umbral alguno”.*³¹ (Traducción nuestra).

De acuerdo al Com. OCDE al Art. 7, este principio significa que las utilidades de la explotación de un negocio de un determinado Estado de la Residencia no podrán ser gravadas por el Estado de la Fuente a menos que la empresa lleve a cabo un negocio en este último estado a través de un EP situado en su territorio, debido a que sin EP la empresa no será considerada como participe en la vida económica del Estado de la Fuente.³² El límite del umbral es un punto clave para de-

³⁰ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary, to the OECD-UN-and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with particular reference to German treaty practice*. Tercera Edición. United Kingdom: Kluwer Law International Ltd, 1997, pp. 309-400. Texto original en inglés: *“(...) precludes an enterprise from being taxed in the other contracting State merely because the contracts on which the business profits are based were concluded in that State (as provided for under domestic tax laws of some States, in particular common law States), or because the enterprise furnished its merchandise or services there (...) or because the party to the transaction was resident within the domestic territory of the former State (...)”.*

³¹ ARNOLD, Brian J. “Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties”. En: *Bulletin for International Taxation* 10, Volumen 57, 2003, pp. 476-492, p. 483. Texto original en inglés: *“(...) the higher the threshold is, the more the tax revenue that will be allocated to the residency country. This explains why developing countries prefer the lower threshold requirements in the UN Model or no threshold requirements at all”.*

³² Sec. 11 del Com. OCDE al Art. 7.

terminar cuándo un proveedor de servicios puede ser considerado con una participación significativa en la vida comercial y económica del Estado de la Fuente que legitime su potestad tributaria. En ese sentido, el umbral puede brindar certeza a los contribuyentes no residentes y a las autoridades tributarias.

El EP: *“Es un umbral que se refiere principalmente a la cuestión de que si los beneficios empresariales son suficientes para justificar la carga administrativa que se genera con la imposición en la fuente”*.³³ (Traducción nuestra). Este umbral evita que el Estado de la Fuente aplique las reglas de cómputo de rentas para proveedores no residentes que no alcancen el mismo. El umbral libera al Estado de la Fuente de la identificación, contacto y auditoría de proveedores no residentes que tienen una mínima o inexistente presencia física en ese estado.³⁴ Además, Wichmann manifiesta su preocupación vinculada a que:

“(...) disminuir el umbral del establecimiento permanente para gravar los servicios resultaría en la necesidad de proporcionar información sobre la estructura general de costos de la empresa en todas las jurisdicciones en que se considera que existe un establecimiento permanente. Considerando la experiencia de la práctica de la autoridad competente, este autor está preocupado de que cualquier disminución significativa del umbral del establecimiento permanente para gravar los servicios aumentará de forma significativa la carga de cumplimiento de obligaciones tributarias y el riesgo de doble imposición con respecto a los beneficios atribuibles a la casa matriz”.³⁵ (Traducción nuestra).

³³ OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*. Final Report, Paris: OECD, 2004, p. 16. <<http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011. Texto original en inglés: *“It is a threshold which primarily addresses the issue of whether there is enough business profits to justify the administrative burden of source taxation”*.

³⁴ Véase REIMER, Ekkehart, SCHIMD, Stefan y URBAN, Nathalie. Op. Cit., *supra*, nota 22, p. 13.

³⁵ Véase WICHMANN, Michael, Op. Cit., *supra*, nota 8, p. 203. Texto original en inglés: *“(...) lowering the permanent establishment threshold for the taxation of services would result in the need to provide information about the overall cost structure of the enterprise in every jurisdiction in which a permanent establishment is deemed to exist. Considering the experience from competent authority practice, this author is concerned that any significant lowering of the permanent establishment threshold for taxing services will significantly increase the compliance burden and the risk of double taxation with respect to the profits attributable to the head office”*.

De este modo, el umbral habilita al Estado de la Fuente a aplicar su fuerza coercitiva y realizar su recaudación de una manera más efectiva. Si el Estado de la Fuente gravara todas las utilidades creadas como resultado de la prestación de servicios por una empresa sin la aplicación de un umbral, las autoridades tributarias de dicho Estado tendrían serios problemas para lograr una tributación efectiva. En ese sentido, “(e)llos tendrían dificultad para identificar todos los ingresos derivados de los beneficios empresariales de los sujetos no residentes en el Estado [de la Fuente], recopilando suficiente información para verificar el monto de la renta imponible y proceder con la correspondiente recaudación de impuestos”.³⁶ (Traducción nuestra).

Además, el umbral brinda una mayor certeza respecto a la oportunidad en la que el Estado debe gravar a fin de reducir la carga del cumplimiento de obligaciones tributarias con el Estado de la Fuente.³⁷

Desde la perspectiva del proveedor de servicios no residente, este principio otorga certeza respecto de las reglas que resultarán aplicables para determinar la existencia de un EP en el Estado de la Fuente, la atribución de utilidades al mismo e indicará la manera en que dichas reglas deberán ser aplicadas en la práctica por el Estado de la Fuente y el Estado de la Residencia. El umbral sirve como criterio de conexión para el cumplimiento y control de las obligaciones tales como el llevado de libros, el control de la prestación de servicios por medio de sus empleados que determinan la presencia mínima del proveedor de servicios no residente, en términos de sustanciales y temporales.³⁸

La ausencia del umbral implicaría que proveedores de servicios no residentes con rentas relativamente mínimas generadas en el Estado de la Fuente o actividades limitadas en el mismo requerirían presentar declaraciones juradas anuales y cumplir con otros requerimientos administrativos en dicho Estado. Esta carga administrativa podría constituir una barrera en la prestación de servicios transfronterizos debido a que podría implicar montos de dinero significativos, especialmente cuando existen diferencias de lenguaje y diferencias significativas en las reglas de tributación y de contabilidad entre Estados.³⁹

³⁶ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 31, p. 482. Texto original en inglés: “They will have difficulty in identifying all the non-residents earnings business profits in the country [Source State], gathering sufficient information to verify the amount of taxable income, and collecting tax from non-residents”.

³⁷ Véase ARNOLD, Brian J. *Ibíd.*, *supra*, nota 31, p. 483.

³⁸ Véase WICHMANN, Michael. Op. Cit., *supra*, nota 8, p. 203.

³⁹ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 31, p. 482.

En resumen, los umbrales para gravar las utilidades por la explotación de negocios en el Estado de la Fuente son relevantes debido a que: (i) son las claves para definir cuándo la prestación de servicios tiene una participación substancial en la vida económica del Estado de la Fuente; (ii) incrementan la provisión de servicios transfronterizos que repercuten en la correspondiente recaudación; (iii) brindan certeza para los contribuyentes no residentes y a las autoridades tributarias respecto a la carga de la prueba administrativa para la promoción de la prestación de servicios transfronterizos; y, (iv) facilitan la coerción de la tributación del Estado de la Fuente.

2.3.3. El principio de tributación sobre renta neta

De acuerdo a Arnold, *“En general, los ingresos por servicios deben ser gravados sobre renta neta, a menos que los gastos incurridos para obtener los ingresos sean insignificantes o la naturaleza de los ingresos requiera una tributación sobre renta bruta como el único medio efectivo de recaudación del impuesto”*.⁴⁰ (Traducción nuestra).

Además, teniendo en cuenta el balance de las potestades tributarias que debe existir entre los Estados es necesario como un tema de justicia y promoción del intercambio de servicios transfronterizos, evitar la excesiva carga tributaria sobre la renta vinculada a la prestación de servicios en el Estado de la Fuente.

El principio de tributación sobre renta neta refleja el balance de potestades tributarias entre los Estados y la promoción de la prestación de servicios transfronterizos sin una excesiva carga tributaria sobre la renta derivada por dichos servicios. En ese sentido, las dificultades administrativas deben ser distribuidas de manera tal que se evite una tributación excesiva sobre los servicios prestados en el Estado de la Fuente.

2.3.4. El principio de consistencia

La renta sobre diferentes tipos de servicios deben ser tratados del mismo modo a menos que para efectos de su tratamiento existan razones sólidas para la aplicación de diferentes reglas. El principio de

⁴⁰ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 6, p. 66. Texto original en inglés: *“In general, income from services should be taxed on net basis, unless the expenses incurred to earn the income are negligible or the nature of the income requires taxation on a gross basis as the only effective means of collecting the tax”*.

consistencia puede ser visto como el principio general de la fuente plasmado en los artículos de los Modelos que distribuyen potestades tributarias.

Sin embargo, de acuerdo a Arnold, “(...) *los Modelos son sorprendentemente inconsistentes en su tratamiento de las rentas de los servicios en todos los demás aspectos (por ejemplo, requerimientos del umbral, métodos de imposición y la aplicación del principio de erosión de la base)*”.⁴¹ (Traducción nuestra).

Por otro lado, de acuerdo con algunos autores, la inclusión de la disposición del EP Servicios es el resultado de la aplicación del principio de consistencia. Ello debido a que antes de la inclusión de la disposición del EP Servicios, de acuerdo con el Art. 5 (5) del Modelo OCDE, la prestación de servicios a través de agentes dependientes podía constituir un EP para un contribuyente no residente, indistintamente al tipo de instalaciones que utilizara en el Estado de la Fuente; y por el otro lado, la realización de actividades directamente por un contribuyente no residente no configuraba un EP sino contaba con un lugar fijo de negocios. De este modo, antes de la inclusión de la disposición EP Servicios:

“[Las] (...) empresas que obtienen sólo parte de sus ganancias a través de un representante en el Estado de la Fuente (a través de un empleado o agente dependiente actuando en ese Estado) pagan impuestos en dicho Estado, mientras que un empresario individual que incluso puede obtener todas sus ganancias en ese Estado se mantendrá gravado exclusivamente en el Estado de la Residencia”.⁴² (Traducción nuestra).

En resumen, el principio de consistencia implica un tratamiento compatible o en línea.

⁴¹ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.2. Texto original en inglés: “(...) *the Models are surprisingly inconsistent in their treatment of income from services in all other respects (i.e. threshold requirements, methods of taxation and the application of the base erosion principle)*”.

⁴² Véase REIMER, Ekkehart, SCHIMD, Stefan y URBAN, Nathalie. Op. Cit., *supra*, nota 22, p. 115. Texto original en inglés: “(...) *enterprises who derive only parts of their profits through a representative in the source State (through an employee or dependent agent acting in this State) pay taxes there, while a sole entrepreneur who may even earn his entire profits in that State will remain taxable exclusively in the State of residency*”.

2.3.5. *El principio de coerción*

Este principio es la expresión de la medición de la capacidad del Estado de la Fuente para determinar el tributo a pagar y su recaudación. El éxito de la correcta aplicación de las reglas de atribución de utilidades se basa en la habilidad de los Estados para aplicarlas apropiadamente y consistentemente.⁴³

*“En principio, la jurisdicción para gravar ingresos derivados de la prestación de servicios debe ser asignada al Estado de la Fuente sólo si el impuesto puede ser efectiva y eficientemente recaudado. Este principio general no significa que la jurisdicción para gravar dichos ingresos no deba ser asignada a los estados que tienen dificultad gravando ingresos derivados de servicios realizados por no residentes debido a la debilidad de las administraciones tributarias. Esto significa que la jurisdicción para gravar esos ingresos no debe ser asignada a Estados de la Fuente si, aún con administraciones tributarias eficientes, el impuesto sería imposible o extremadamente complicado de recaudar”.*⁴⁴ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Actualmente, la capacidad de los contribuyentes de llevar a cabo actividades de negocios y prestar servicios sin la necesidad de tener una presencia física constituye un desafío para ambos estados, quienes deben enfrentar el mismo a fin de proceder con la recaudación del monto adecuado de tributos. Asimismo, deben enfrentar los desafíos vinculados a la capacidad del Estado de la Fuente para lidiar con las dificultades administrativas para gravar las actividades esporádicas de negocios debido a la falta de información o la dificultad en cuanto a la recolección de información o la recaudación de tributos de contribuyentes no residentes.

⁴³ BENNET Mary C. y DUNAHOO, Carol A. “The Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Issues and Recommendations”. En: 33 *Intertax*, 2005, pp. 51-67, p. 54.

⁴⁴ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.6. Texto original en inglés: “*In principle, jurisdiction to tax income from services should be allocated to a source country only if the tax can be effectively and efficiently collected. This general principle does not mean that jurisdiction to tax income from services should not be allocated to countries that have difficulty taxing income derived from services performed by nonresidents because of weak tax administrations. It means that jurisdiction to tax such income should not be allocated to source countries, if, even with efficient tax administration, the tax would be impossible or extremely difficult to collect*”. (Emphasis added).

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el principio de coerción opera de manera conjunta con el principio del umbral, que permite a las autoridades tributarias del Estado de la Fuente a ejecutar coercitivamente cualquier obligación tributaria del proveedor de servicios no residente de manera fácil y eficiente. En efecto, el Estado de la Fuente para determinar el tributo y el monto a recaudar se basa en algunos umbrales que permiten evitar el uso excesivo de recursos administrativos para gravar los servicios que no implican una presencia substancial en el Estado de la Fuente o por montos relativamente significativos de renta. De este modo, se observa que el principio del umbral y el de coerción interactúan, caso contrario, sin la aplicación del principio del umbral:

“(...) el deseo de imponer impuestos sobre la renta neta para tratar de obtener declaraciones juradas de impuestos de todos los no residentes que hagan negocios en el país, y los costos de recaudación serían desproporcionadamente altos en relación a la cantidad de impuestos que serían recaudados. Los Estados de la Fuente, en particular los países en desarrollo, inevitablemente buscarían otros mecanismos para cobrar sus impuestos eficazmente. Esto podría conducir a la utilización generalizada de la retención de impuestos sobre renta bruta. Este mecanismo de recaudación genera resultados excesivos debido a que no brindan un adecuado reconocimiento de los gastos. Por otra parte, hay una tendencia a que dichos impuestos se conviertan en impuestos finales por las dificultades prácticas en la administración de un sistema de retención temporal en el que los sujetos no residentes presenten declaraciones de impuestos para reclamar devoluciones en base a una renta neta”.⁴⁵ (Traducción nuestra).

⁴⁵ ARNOLD Brian J., SASSEVILLE, Jacques y M. ZOLT, Eric, “Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties”. En: *Bulletin for International Taxation* 5, Volumen 57, 2003, pp. 187-207, p. 192. Publicado en línea, <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011. Texto original en inglés: “(...) wishing to impose tax on a net basis to attempt to get tax returns from all non-residents doing business in the country, and the costs of collection would be disproportionately high relative to the amount of tax to be collected. Source countries, in particular developing countries, would inevitably look to other mechanisms to enforce their taxes effectively. This might lead to the widespread use of gross basis withholding taxes. Such taxes are often excessive because they do not provide adequate recognition of expenses. Moreover, there is a tendency for such taxes to become final taxes because of the practical difficulties in administering a temporary withholding system with nonresidents filing tax returns to claim refunds on a net basis”.

Como resultado de la aplicación del principio de coerción, muchos estados están buscando acordar en sus CDIs, umbrales de presencia, exámenes de ingresos brutos y “*el mismo o proyectos conectados*” para justificar la tributación en el Estado de la Fuente. Las ventajas y dificultades de los umbrales serán discutidas en la sección 3.2.1. del presente trabajo. Finalmente, es importante mencionar que algunos estados consideran que es difícil implementar el uso de umbrales, por lo que escogen gravar todos los servicios ejecutados en sus territorios pero con tasas reducidas.

3. EL ORIGEN DE LAS PESADILLAS: LAS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA INCLUSIÓN DE LA DISPOSICIÓN DEL EP SERVICIOS EN LOS CDIS

3.1. Contenido del capítulo y caso de estudio

A la luz de los principios analizados en el Capítulo 2, en este capítulo se revisarán las disposiciones de los Modelos⁴⁶ referidas a la prestación de servicios por un proveedor no residente. En base a los términos de esta disposición se examina las diferentes pesadillas que se generan con la inclusión de la disposición del EP Servicios en los correspondientes CDIs desde la perspectiva del Estado de la Fuente, Estado de la Residencia, del proveedor de servicios no residente en su calidad

⁴⁶ Cuadro comparativo del tratamiento tributario de la prestación de servicios por un proveedor no residente según el Modelo OCDE versus el Modelo ONU

Modelo OCDE (2010)	Modelo ONU (2001)
Disposición alternativa del EP Servicios <i>Com. 42.23</i>	<i>Art. 5 (3) (b)</i> Servicios prestados en el Estado de la Fuente por 6 meses dentro de un período cualquiera de 12 meses para un mismo proyecto o proyectos relacionados.
a) Servicios a través de una persona física que permanece en el Estado de la Fuente por más de 183 días en cualquier período de 12 meses, y más del 50% de los ingresos brutos sean imputables al ejercicio de la actividad de la empresa vinculada a la prestación de los referidos servicios. b) Servicios prestados en el Estado de la Fuente por más de 183 días en cualquier período de 12 meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados.	<i>Art. 14(1) (a) (b)</i> a) Si el proveedor de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente tiene en el Estado de la Fuente un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades. b) Si el proveedor de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente está presente en el Estado de la Fuente por más de 183 días durante el año fiscal.

de contribuyente y su cliente, en su calidad de agente de retención.

Las pesadillas de las partes mencionadas precedentemente son analizadas en base al siguiente caso de estudio, en el que se asume que un proveedor de servicios no residente (Empresa X), miembro de un grupo multinacional y residente del Estado X brinda servicios altamente especializados de servicios de geología consistentes en el estudio específico para encontrar reservas minerales de alta calidad para una empresa (Empresa Y), residente en el Estado Y. Para la prestación de los servicios, la Empresa X envía su personal al Estado Y, acordando que la duración de los servicios sería por 5 meses. Además, luego de 4 meses y medio, las partes acuerdan que la prestación de servicios se extendería por 5 meses más como resultado del requerimiento de la Empresa Y debido al descubrimiento inesperado de reservas minerales de alta calidad y a la incertidumbre de su posible extensión.

La prestación de servicios tiene lugar en el Estado Y a través del trabajo de 10 ingenieros residentes en el Estado X, que son empleados o individuos subcontratados para efectuar parte del trabajo bajo dirección, supervisión y control de la Empresa X. Cada 4 meses, el staff es renovado con dos nuevos ingenieros. Además, la evaluación de los resultados de la investigación se está llevando a cabo en el Estado X y para esos propósitos, las muestras de las reservas son enviadas a la casa matriz de la Empresa X cada 2 meses.

Asimismo, la Empresa X no lleva registro alguno vinculado a la prestación de los servicios en el Estado Y y tampoco se encuentra obligada a llevar el mismo por norma alguna de la legislación interna de su estado de residencia (Estado X). Adicionalmente, el personal de la Empresa X brinda servicios idénticos a clientes independientes en el Estado Y, trasladándose de un cliente a otro una vez que se culmina la prestación de servicios acordada.

Por otro lado, bajo la legislación interna del Estado Y se impone una tasa de retención de “(...) %” sobre el monto bruto de los pagos que debe ser materia de retención por parte de la Empresa Y, sin mayores condiciones o aplicación de umbrales. La legislación interna del Estado Y grava los servicios prestados en su territorio y los pagos realizados por sus residentes a favor de proveedores de servicios no residentes cuyos servicios son usados o consumidos en su territorio. Además, el concepto de EP en la legislación interna del Estado Y no prevé el supuesto de EP Servicios. Finalmente, el Estado X sólo otorga el derecho al crédito por impuesto de rentas de fuente extranjera respecto de las rentas que el Estado Y considera bajo su legisla-

ción como rentas de fuente extranjera.

3.2. Las pesadillas del Estado de la Fuente

3.2.1. *La pesadilla vinculada al control del nivel de presencia del proveedor de servicios no residente*

En esta sección se examina las pesadillas del Estado de la Fuente vinculadas a cómo controlar el umbral que debe ser alcanzado por un sujeto no residente para configurar un EP Servicios.⁴⁷ Al respecto, debe tenerse en cuenta que ambos Modelos requieren la aplicación del examen de presencia mínima basado en días de presencia o días laborables, y en el caso del Modelo OCDE, además de la aplicación del examen de ingresos. Estos exámenes son expresión de los principios de fuente, umbral y coerción y se basan en las conexiones que el proveedor de servicios no residente tiene con el Estado de la Fuente.

⁴⁷ En la siguiente tabla se describen los distintos umbrales que se encuentran previstos en los Modelos:

Modelo OCDE	Modelo ONU
<p><i>Com 42.23 a</i></p> <p>Días de presencia física: <u>A través de una persona física</u> que permanezca en el Estado de la Fuente durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de 12 meses; y,</p> <p>Test de los ingresos brutos: 50% de los <u>ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa</u> durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en el Estado de la Fuente <u>a través de esa persona física</u>.</p>	<p><i>Art. 14(1) (b)</i></p> <p>Días de presencia física: Si el <u>proveedor de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente está presente</u> en el Estado de la Fuente por más de 183 días durante el año fiscal.</p>
<p><i>Comm 42.23 b</i></p> <p>Días laborables: durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de 12 meses, y esos servicios <u>se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en el Estado de la Fuente</u></p>	<p><i>Art. 5 (3) (b)</i></p> <p>Días laborables: <u>a través de empleados u otro personal contratado por la empresa</u> para ese propósito pero sólo si los servicios son continuados (<u>para el mismo proyecto o relacionado</u>) en el Estado de la Fuente por un período o períodos que sumen en conjunto más de 6 meses en cualquier período de 12 meses</p>

3.2.1.1. El examen de presencia mínima

Es importante tener en cuenta que los umbrales tienen como objetivo medir el grado de presencia de los sujetos no residentes en la vida económica y comercial del Estado de la Fuente. Como lo explican los Comentarios de la ONU:

“(...) la idea que inspiraba el límite de tiempo era que debía alentarse a las empresas mercantiles de un Estado contratante a iniciar operaciones preparatorias o auxiliares en el otro Estado contratante, sin quedar inmediatamente sometidas a tributación en él, a fin de facilitar una participación más permanente y duradera en una etapa posterior”.⁴⁸ (Traducción nuestra).

De acuerdo con el principio de la fuente y de coerción, la disposición del EP Servicios no incluye aquellos servicios que son consumidos en un estado y son ejecutados remotamente. De este modo, el umbral de presencia física contemplado en los Modelos podría impedir al Estado de la Fuente gravar los servicios prestados por proveedor de servicios no residente a menos que éste ejecute sus servicios o esté presente en dicho estado por un número mínimo de días. En consecuencia, al amparo del umbral de presencia física, el Estado de la Fuente no tiene la potestad de gravar los servicios ejecutados remotamente.

Mientras más alto sea el umbral para el Estado de la Fuente, le será más fácil de recaudar sus impuestos. La evaluación de la presencia de los individuos que prestan los servicios en el Estado de la Fuente genera la oportunidad de recolectar información y de forzar la recaudación de los impuestos.

Sin embargo, la aplicación del umbral de presencia física genera desafíos para el Estado de la Fuente respecto al control del número de días de presencia del proveedor de servicios no residente en su territorio. Los Modelos brindan ciertas pautas al respecto, así el Art. 5(3)(b) del Modelo ONU y la disposición alternativa del EP Servicios prevista en los Com. OCDE establecen que el umbral de presencia física aplica tanto a las personas físicas como a las empresas teniendo en cuenta que una entidad puede tener múltiples empleados o contratistas independientes trabajando en un Estado.

- a) La disposición referida a servicios brindados por una persona física: subpárr. a) Sec. 42.23 Com. OCDE al Art. 5 y el Art. 14 (1) (b) del Modelo ONU.

⁴⁸ Sec. 10, 4ta oración Com. ONU al Art. 5. p. 64.

Esta alternativa resulta aplicable cuando los servicios son prestados en el Estado de la Fuente por una persona física (un contratista independiente o un empleado o un agente dependiente). El Art. 14 (1) del Modelo ONU restringe su aplicación a personas físicas que realizan actividad empresarial mientras que el Modelo OCDE también resulta aplicable a las empresas. La disposición de la OCDE es aplicable cuando una empresa explotada por una única persona física; o, por una empresa que, durante un período o períodos, obtiene la mayor parte de sus ingresos a través de servicios prestados por una persona física.⁴⁹ “A pesar que el principal propósito del sub párrafo a) es incluir a las empresas individuales y sociedades cerradas, no está limitada a esta situación”.⁵⁰ (Traducción nuestra).

De acuerdo con el examen de presencia física vinculado al EP Servicios contemplado en el subpárr. a) Sec. 42.23 del Com. OCDE al Art. 5, los días de presencia son contados de la misma manera que en el Art. 15 (2) del Modelo OCDE referido a las rentas de servicios dependientes. De este modo, bajo el examen de presencia física, los siguientes días deben ser incluidos en el cálculo de los días de presencia física: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días en el territorio del Estado de la Fuente, incluyendo los sábados y domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); faltas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que tuviera de no ser así un derecho de exención) y por causa por muerte o enfermedad en el entorno familiar.^{51,52}

⁴⁹ Sec. 42.34 del Com. OCDE al Art. 5, 1ra y 2da oración del Com. OCDE al Art. 15.

⁵⁰ PIJL, Hans. “The OECD Services Permanent Establishment Alternative”. En: *European Taxation* 9, Volumen 48, 2008, pp. 472-476, p. 474. Texto original en inglés: “Despite the principal purpose of subparagraph a) to cover sole proprietorships and closely held companies, it is not limited to this situation”.

⁵¹ Véase Sec. 5, 4ta oración del Com. OCDE Art. 15. Asimismo, para un mayor detalle véase Sec. 4 y 5.1 del Com. OCDE al Art. 15.

⁵² Algunos autores están de acuerdo que para aplicar el examen de presencia física es útil seguir las directrices del Art. 15 del Modelo OCDE: “La referencia para el uso de la regla de los 183 días del Artículo 15 es bienvenida debido a que presenta una práctica aceptada y evita nuevas incertidumbres relacionadas con algunas reglas de 6 meses contempladas en algunos tratados fiscales como los de Eslovaquia y República Checa. Dicha regla también evita las incertidumbres vinculadas a interrupciones temporales e interrogantes sobre la substancialidad de la actividad durante un particular período de tiempo. La aplicación de esta permite facilitar el cómputo y la documentación que frecuentemente se necesita para una tributación de los individuos así como para la

Asimismo, la OCDE observa que para el contribuyente es relativamente fácil aportar pruebas vinculadas al examen de presencia física cuando la evidencia es requerida por la autoridad tributaria.⁵³

Sin embargo, es importante considerar que la presencia de una persona física no solamente afecta su tributación sino que sus elecciones crean responsabilidad tributaria para el proveedor de servicios no residente. Pijl sostiene que:

*“En el caso de pequeñas (cerradas) sociedades o empresas individuales, esto puede ser aceptable debido a la identidad del individuo y la empresa. Sin embargo, cuando las sociedades cerradas trabajan con empleados y no propietarios en el otro Estado, la administración no siempre puede controlar efectivamente para evitar exceder el criterio de los 183 días”.*⁵⁴ (Traducción nuestra).

- b) La disposición referida a servicios brindados por una empresa a través de sus empleados o por otro personal: subpárr. b) Sec. 42.23 del Com. OCDE al Art. 5 y el Art. 5 (3) (b) del Modelo ONU.

Esta segunda alternativa del examen resulta aplicable cuando una empresa presta los servicios a través de una o más personas físicas en

aplicación de las reglas de inmigración y para el trámite de permisos de trabajo, generando certeza en un área aún difícil. Los días laborables pueden potencialmente ser una segunda mejor solución, pero mucho más vulnerable a manipulaciones”. Texto original en inglés: *“The reference to the use of the 183 day rule of Article 15 is very welcome. It presents accepted practice and avoids new uncertainties connected to some 6-months rules found e.g. in Slovakia and Czech Republic and in some treaties. It also largely does away with uncertainties relating to interim breaks and questions as to the intensity during a particular time frame. Something that you can easily count and document and that you often need for individual tax as well as for immigration and work permit purposes anyway helps to increase certainty in this still difficult area. Work days would potentially be a second-best solution, but much more vulnerable to manipulations”.* LOOSE, Felix. Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services. Frankfurt am Main: 2007, p. 1. <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/39918761.pdf>>, revisado el 13 de julio de 2011.

⁵³ Véase Sec. 5, 3ra oración del Com. OCDE al Art.15.

⁵⁴ Véase PIJL, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 50, p. 474. Texto original en inglés: *“In the case of small (closely held) enterprise or sole proprietorship, this may be acceptable due to the identity of individual and enterprise. Where, however, closely held companies work with employees and/non-owners in the other State, management cannot always be effectively exercise to avoid exceeding the 183 day criterion”.*

el Estado de la Fuente en relación con un proyecto concreto (o proyectos relacionados), durante un amplio período de tiempo. A diferencia del examen previo, el período o períodos tenidos en cuenta se aplican en relación con la empresa y no respecto a las personas físicas por tanto no es necesario que sea la misma persona o personas físicas quienes presten los servicios y estén presentes en el Estado de la Fuente durante un determinado período.⁵⁵

Este examen está escrito desde la perspectiva de la empresa que presta los servicios y requiere que para su aplicación durante los períodos tenidos en cuenta, el proveedor de servicios no residente esté prestando servicios a través de personas físicas que estén presentes en el Estado de la Fuente. De este modo, se toma en cuenta el período durante el cual los servicios se prestan de hecho, esto es, el que corresponderá normalmente a los días laborables de esas personas físicas.⁵⁶

Sin embargo, el Com. OCDE agrega que, si una empresa acuerda mantener personal disponible en caso que el cliente necesite los servicios de dicho personal y factura al cliente por dicha disponibilidad, se considerará que la empresa está prestando servicios a través del referido personal aun cuando el mismo no realice efectivamente labor alguna durante el lapso de tiempo puesto a disposición.⁵⁷

Debe tenerse en cuenta que el examen de días laborables es más complicado de aplicar que el examen de presencia física debido a la dificultad de determinar si las personas físicas están trabajando en el Estado de la Fuente o están presentes con el propósito de trabajar en vez de sólo estar presentes.⁵⁸

⁵⁵ Véase Sec. 42.39, 1ra a 3ra oración del Com. OCDE al Art. 5.

⁵⁶ Sec. 42.42, 2da oración Com. OCDE al Art. 5.

⁵⁷ Sec. 42.42, 3ra oración Com. OCDE al Art. 5.

⁵⁸ *“Por ejemplo, empleados pueden o no trabajar en fines de semana o feriados, aún cuando estén presentes en el Estado de la Fuente en esos días. Parecería que debería ser contado cualquier día en el cual un empleado o contratista independiente (no necesariamente el mismo empleado o contratista independiente) haga algún trabajo para la empresa. El trabajo no tiene que durar por un día completo de trabajo (siete a ocho horas) o un periodo mínimo. Este enfoque debe ser consistente con la interpretación del Art. 15 (2) en donde la presencia por parte de un día es considerada como un día de presencia”.* Texto original en inglés: *“For example, employees may or may not work on weekends or holidays, although they are present in the source country on those days. It would appear that any day on which an employee or independent contractor (not necessarily the same employee or independent contractor) does some work for the enterprise should be counted. The work does not have to last for a full working day (seven to eight hours) or any minimum period. This approach*

Por otro lado, el examen aplicable según el Art. 5 (3) (b) del Modelo ONU para servicios distintos a los servicios profesionales es el examen de días laborables y en el Art. 14 se utiliza el examen de días de presencia física. Sin embargo, no quedan claras las razones que justifican la diferencia de examen aplicable para los Arts. 5 y 14. Al respecto, es importante mencionar que: “(...) *el principio de consistencia se refleja en la eliminación del Art. 14 del Modelo OCDE del 2000. En consecuencia, bajo el Modelo OCDE las rentas derivadas de servicios profesionales y otros servicios independientes están sujetas a las mismas reglas de rentas empresariales en general*”.⁵⁹ (Traducción nuestra).

A pesar que el examen de presencia física limite la potestad tributaria del Estado de la Fuente y facilite el flujo de servicios a ese Estado, la aplicación del examen de presencia física como expresión de los principios del umbral y de coerción, puede implicar muchos desafíos al Estado de la Fuente que pueden terminar convirtiéndose en una pesadilla.

A fin de controlar que el correspondiente umbral ha sido alcanzado, el Estado de la Fuente depende de la información que el proveedor de servicios no residente puede brindar a sus autoridades tributarias y de los recursos con los que cuente para realizar la correspondiente fiscalización. Las autoridades tributarias del Estado de la Fuente necesitarán examinar todos los contratos vinculados a los servicios; recolectar información de los empleados extranjeros, quienes trabajen en el lugar de la prestación de servicios incluyendo los contratos de trabajo y pasaportes; y, obtener la información de las entradas y salidas de los empleados del territorio del Estado de la Fuente.

Adicionalmente, el Estado de la Fuente debe contar con una adecuada fuente de información que le permita saber sobre el personal que está disponible o no; y, por tanto para incluirlos como parte de la presencia de la empresa en el Estado de la Fuente. Además, el Estado de la Fuente tendrá el desafío de determinar la presencia de los múltiples empleados o de contratistas independientes en su territorio en un solo

*would be consistent with the interpretation of Art.15 (2) under which presence for part of a day is treated as a day of presence”. BRIAN J. Arnold, “Time Thresholds in Tax Treaties”. En: *Bulletin for International Taxation* 6, Volumen 62, 2008, pp. 218-231, p. 228.*

⁵⁹ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.2. Texto original en inglés: “(...) *consistency principle can be seen in the elimination of Art. 14 of the OECD Model in 2000. As a result, under the OECD Model, income from professional and other independent services is subject to the same rules as income from business services generally*”.

día y no como un día multiplicado por el número de empleados o de agentes presentes a fin de evitar el doble cálculo de presencia.⁶⁰ Asimismo, debe tenerse en cuenta, que el Estado de la Fuente necesita tener un control detallado de las personas físicas que están prestando los servicios a fin que sean gravadas por la renta correspondiente al servicio dependiente en caso dichas rentas se originen en el EP.⁶¹

En consecuencia, para aplicar el examen de presencia física y el examen de días laborables, teniendo en cuenta los días de presencia física o los laborables de las personas físicas, contratistas independientes o empleados, es necesario la coordinación entre las autoridades tributarias y las autoridades migratorias así como la inversión en equipos de control de las entradas y salidas de las personas físicas del Estado de la Fuente.

Además, la mayor dificultad que tiene el Estado de la Fuente es que la aplicación del examen de presencia física es *ex post*, esto es, cuando el personal ya ha dejado el territorio del Estado Fuente. En consecuencia, será más difícil para el Estado de la Fuente obligar al pago del correspondiente impuesto sin la presencia de un representante del proveedor del servicio no residente o de un agente de retención en su territorio.

Asimismo, el uso de umbrales deja lugar para que los contribuyentes puedan efectuar un planeamiento tributario para evitar alcanzar un umbral específico.

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que las dificultades para aplicar el examen de presencia mínima, lleva a algunos Estados a eliminar dicho examen o a reducirlo a un mínimo en determinadas circunstancias. Por ejemplo, un umbral menor es aplicable en los casos en que los servicios son prestados a una empresa vinculada. Asimismo, algunos CDIs celebrados por la India, el EP Servicios se constituyere inclusive si los servicios se prestan solamente por un día.⁶²

Otro caso extremo, es la posición de Brasil.⁶³ Por ejemplo, en el CDI

⁶⁰ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 58, p. 221.

⁶¹ Párr. 2 Art. 15 del Modelo OCDE.

⁶² Por ejemplo, los CDIs celebrados entre India/Canadá, India/Estados Unidos e India/Australia. Véase RADHAKISHAN RAWAL. *Taxation of Permanent Establishment: an international perspective*. London: Spiramus Press Ltd., 2006, pp. 399-414.

⁶³ André de Souza Carvalho sostiene que: “*El hito histórico en el que las autori-*

celebrado entre Perú y Brasil,⁶⁴ no existe una disposición referida al EP Servicios. En su lugar, dicho CDI contiene solamente una referencia a los servicios de asistencia técnica que independientemente al período de tiempo transcurrido para la prestación de los servicios son calificados como regalías, por lo que tanto el Estado de la Fuente y el de la Residencia pueden gravar la renta derivada por dichos servicios con el límite de 15% de la renta bruta en el Estado de la Fuente.⁶⁵ Ello debido a que Brasil ha optado claramente por la aplicación extrema del principio de la fuente, gravando a los no residentes sobre su renta bruta originada en Brasil, independientemente a la presencia de un EP.⁶⁶

Otro ejemplo, es el Acuerdo de la Comunidad Andina de Naciones. Este acuerdo multilateral se basa en la tributación exclusiva en la

*dades tributarias brasileñas adoptaron la tributación en la fuente en modo extremo fue con la promulgación de la Ordenanza (Ato Declaratório (Normativo)) COSIT no. 1 el 5 de enero de 2000, cuando fue establecido que la renta por servicios de sujetos no residentes con fuente en Brasil siempre serían calificados en la disposición de «otras rentas» (usualmente artículo 21) y no en el artículo 7 referido a beneficios empresariales contemplados en los tratados fiscales. Esta ampliación (unilateral y evidentemente discutible) de la jurisdicción para gravar en Brasil rentas obtenidas por sujetos no residentes basados en tributación en la fuente sobre renta bruta y no sobre renta neta del sujeto no residente (como sería el caso con la aplicación del concepto de EP, aún bajo el nuevo enfoque contemplado en los comentarios del Modelo OCDE de 2008)». (Traducción nuestra). Texto original en inglés: "The landmark moment when the Brazilian tax authorities adopted source taxation in an extreme fashion was the enactment of Ordinance (Ato Declaratório (Normativo)) COSIT no. 1 on 5 January 2000, where it was stated that services income of non-residents sourced in Brazil would always be qualified in the «other income» provision (usually article 21) and not in article 7, business profits, of income tax treaties. This (unilateral and blatantly arguable) expansion of the jurisdiction to tax in Brazil income derived by non-residents based on gross income source taxation and not the net income of the non-resident (as would be the case with an enforcement of the PE concept, even under the new approach found in the OECD MC commentaries of 2008)". DE SOUZA CARVALHO, André. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 94 A., Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, Relatores generales, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 151-167, p. 152.*

⁶⁴ CDI celebrado entre la República Federal de la República de Brasil y la República de Perú para evitar la doble tributación y la evasión fiscal respecto al Impuesto a la Renta vigente a partir del 2009.

⁶⁵ De acuerdo a la sección 4 del Protocolo del CDI celebrado entre la República Federal de la República de Brasil y la República de Perú para evitar la doble tributación y la evasión fiscal respecto al Impuesto a la Renta suscrito el 17 de febrero de 2006.

⁶⁶ Véase DE SOUZA CARVALHO, André. Op. Cit., *supra*, nota 63, p. 152.

fuente, restando importancia a los exámenes de presencia física.

3.2.1.2. *El examen de ingresos brutos*

Este tipo de umbral es considerado relevante teniendo en cuenta que:

“(…) la necesidad para los sujetos no residentes quienes tengan un monto menor de beneficios empresariales de un país o actividades limitadas, de presentar declaraciones juradas de impuestos y cumplimiento de otras obligaciones administrativas del sistema tributario del país donde realiza las actividades puede desalentar las actividades transfronterizas”.⁶⁷ (Traducción nuestra).

Este tipo de examen se basa en los principios del umbral y de coerción. Este examen requiere que el Estado de la Fuente sea consistente con el tipo de umbrales que es adoptado en sus CDIs debido a que:

“Si se acuerda un umbral más alto con un estado que con los demás estados con los cuales ha negociado previamente un umbral más bajo, estos otros estados pueden requerir el tratamiento de la nación más favorecida. Por otra parte, en la medida que algunos tratados tienen umbrales más altos, los contribuyentes residentes en otros estados pueden estar tentados de participar en un treaty shopping para obtener los beneficios de la existencia de umbral más alto”.⁶⁸ (Traducción nuestra).

Asimismo, en los CDIs *“(…) entre países desarrollados y en desarrollo, el uso de un recíproco límite monetario puede ser inapropiado debido a los estándares de vida pueden ser significativamente diferentes y el uso de límites no recíprocos pueden ser inaceptables por razones políticas”.⁶⁹ (Traducción nuestra).*

⁶⁷ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 58, p. 219. Texto original en inglés: *“(…) the necessity for non-residents with relatively small amounts of business profits from a country or limited activities there to file annual tax returns and comply with other administrative aspects of the country’s tax system may also discourage cross-border activities”*.

⁶⁸ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 31, p. 488. Texto original en inglés: *“If it agrees to a higher threshold with one country than other countries with which it had previously negotiated a lower threshold, those other countries may request most-favoured-nation treatment. Moreover, to the extent that some treaties have higher thresholds, taxpayers resident in other countries may be tempted to engage in a treaty shopping to get the benefit of a higher thresholds”*.

⁶⁹ Véase ARNOLD, Brian J. *Ibíd.*, *supra*, nota 31, p. 488. Texto original en in-

De acuerdo al subpárr. a) Sec. 42.23 Com. OCDE al Art. 5, el examen de ingresos brutos requiere que más del 50% de los ingresos brutos imputables a las actividades del proveedor de servicios no residente durante el período o períodos pertinentes procedan de los servicios prestados en el Estado de la Fuente a través de una persona física. Estos ingresos brutos incluyen las cantidades cobradas o por cobrar en relación a la prestación del servicio, independientemente de si al momento en que se haya efectuado la correspondiente facturación o cuando de acuerdo a la legislación interna dicha renta debe ser considerada para fines tributarios, excluyendo las rentas derivadas de actividades de inversión pasiva.⁷⁰ Como se puede notar, este examen tiene un alcance más amplio que no se limita a los ingresos brutos relacionados con el desempeño de las actividades.

Es importante tener en cuenta que este examen tiene que ser aplicado conjuntamente con el examen de presencia física porque *“incluso volúmenes significativos de ventas pueden resultar insuficientes para probar un nivel de conexión constitutivo con la generación de utilidades y el rendimiento de las actividades centrales en el mercado del Estado de la Fuente”*.⁷¹

El examen de ingresos brutos conlleva realmente una pesadilla para el Estado de la Fuente debido a que requiere una importante recopilación de información, ya sea del proveedor de servicios no residente o a través del intercambio internacional de información. El alcance amplio de este segundo examen crea dificultades de certeza en el cálculo de los ingresos brutos por el proveedor de servicios no residente porque el Estado de la Fuente tiene que acceder a información detallada de la estructura de costos vinculada a la prestación de servicios. En ese sentido, dicho examen puede implicar la revisión de información financiera global de la empresa. Como Pijl sostiene:

“Esto requiere que el cálculo debe realizarse en base a los tér-

glés: “(...) between developed and developing countries, the use of a reciprocal monetary limit may be inappropriate because of significantly different standards of living, and the use of non-reciprocal limits may be unacceptable for political reasons”.

⁷⁰ Véase Sec. 42.37, 1ra y 2da oración Com. OCDE al Art. 5.

⁷¹ COCKFIELD, Arthur. “Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test”. En: *Can. Bus. L. J.* Volumen 38, 2003, pp. 400-422, p. 410. Texto original en inglés: *“[e]ven significant volumes of sales may not be sufficient to prove a nexus-constitutive level of focused and purposeful penetration and performance of core activities in the market of the source country”.*

minos contractuales que definen cuando las facturas pueden ser enviadas. En general, los problemas del cálculo pueden ser considerables, tales como la identificación de las correspondientes utilidades por los servicios ejecutados en un determinado estado de los ingresos globales en un período del año determinado”.⁷² (Traducción nuestra).

Además, inmediatamente surge la pregunta sobre la fehaciencia de la información que es brindada al Estado de la Fuente para determinar el monto que será gravado. Asimismo, bajo dicho examen, el monto no será aplicado en reciprocidad debido a las fluctuaciones de la moneda que puedan existir. En consecuencia, los problemas vinculados a la aplicación del examen de ingresos brutos implican que el examen sea realmente impráctico si en el Estado de la Fuente se aplica el sistema de retención. En general, la falta apropiada de información puede forzar a los agentes de retención a abstenerse de aplicar las disposiciones de los CDIs (disposiciones referidas a la tributación sobre rentas netas); por lo que el proveedor de servicios no residente tendrá que lidiar con un procedimiento de devolución si la legislación interna del Estado de la Fuente lo permite o iniciar el correspondiente procedimiento para exigir la aplicación de las disposiciones de los CDIs.

Es importante mencionar que el Modelo ONU de 1980 incluía este tipo de examen referido al monto de la remuneración. Bajo este criterio, la remuneración de servicios independientes podía ser gravada por el Estado de la Fuente si se excedía determinado monto, independientemente a la existencia de un lugar fijo de negocios o a la extensión de la presencia en el Estado de la Fuente.⁷³ Sin embargo, en 1999, el Grupo de Expertos decidió eliminar este tipo de examen.

Por otro lado, algunos países consideran que dicho examen es una herramienta útil a fin de evitar una alta carga administrativa. Al respecto, Arthur J. Cockfield, sugiere que:

“A largo plazo, puede hacer sentido desarrollar una regla en el Modelo OCDE que permita a los Estados de la Fuente gravar todos los beneficios empresariales derivados dentro de sus fron-

⁷² Véase PIJL, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 50, p. 474. Texto original en inglés: “This requires the computation to dissolve itself from the contractual terms that define when the invoices can be sent. In general, computational issues may be considerable, such as the isolation of the global revenue in the period of the year during which the service is performed”.

⁷³ Sec. 3, 2da oración Com. ONU al Art. 14.

teras, en caso uno de los umbrales regulados vinculados a la actividad económica haya sido superado, tales como ingresos brutos transfronterizos mayores a 1 millón CAD. Este tipo de esfuerzo de reforma podría ayudar a asegurar que los Estados de la Fuente continúen gravando actividades generadoras de ingresos significantes sin imponer costos de cumplimiento de obligaciones tributarias excesivamente onerosos en proyectos transfronterizos menores".⁷⁴ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Por ejemplo, en el CDI celebrado entre Canadá y Estados Unidos se ha contemplado el examen de ingresos brutos. De acuerdo a su Quinto Protocolo que enmienda su Art. V⁷⁵ y a la correspondiente Explicación Técnica del examen de "*ingresos brutos de los negocios activos*", se incluye a los ingresos brutos que una empresa cobra por sus actividades sin tener en cuenta las reglas de reconocimiento de rentas de la legislación interna o de la efectiva facturación y con exclusión de las rentas pasivas de inversión.

3.2.1.3. El examen del "mismo proyecto o proyectos relacionados"

Bajo el examen del "*mismo proyecto o proyectos relacionados*", los días tomados en cuenta son los días sumados en el año en el que la persona física presta los servicios en el Estado de la Fuente respecto a un mismo proyecto o proyectos relacionados. La frase "*mismo proyecto o proyectos relacionados*" señala que el número de días consumidos en proyectos distintos o sin relación no se deben tener en cuenta para efectos del cálculo de los umbrales descritos en la sección 3.2.1.1. del presente trabajo.

Si bien, es indiscutible que la determinación de cuándo se trata de un mismo proyecto debe realizarse desde la perspectiva del proveedor de servicios,⁷⁶ la determinación del alcance de los proyectos relacionados

⁷⁴ Véase COCKFIELD, Arthur. Op. Cit., *supra*, nota 11, p. 380. Texto original en inglés: "*In the longer run, it may make sense to develop an OECD Model rule permitting source countries to tax all active business profits derived within their borders if a stipulated economic activity threshold is surpassed, such as cross-border gross revenues over CAD 1 million. This sort of reform effort could help to ensure that source countries continue to tax significant profit-making activities without imposing overly burdensome compliance costs on smaller cross-border ventures*". (Emphasis added).

⁷⁵ El Quinto Protocolo del CDI Canadá /Estados Unidos que enmienda la definición del EP contemplada en el Art. 5 fue suscrito el 21 de septiembre de 2007.

⁷⁶ Véase Sec. 42.40, 1ra oración, Com. OCDE al Art. 5.

no es pacífico.⁷⁷ Para algunos estados, los proyectos están “relacionados” si tienen una “coherencia comercial y geográfica”. Esta posición es tomada por ejemplo en la nota diplomática contenida en el Anexo B del Quinto Protocolo del CDI Canadá/Estados Unidos, que especifica que los proyectos serán considerados relacionados:

*“si constituyen un todo coherente, comercial y geográficamente desde el punto de vista de la empresa. Por ejemplo los siguientes factores podrían resultar relevantes: si los proyectos habrían sido concluidos al amparo de un único contrato (en ausencia de planificación fiscal), si el trabajo bajo los diferentes proyectos corresponden a un solo trabajo y si los mismos individuos están prestando los servicios en los mismos proyectos”.*⁷⁸ (Traducción

⁷⁷ Por ejemplo, el Tribunal de Apelaciones de la India en los casos McDermott (ITA N° 8084/Mum/04 ITAT) y Valentine Maritime (ITA N° 1532/Mum/05 ITAT) ha tomado la posición que los contratos deben ser considerados conjuntamente para propósitos de la aplicación del examen de presencia física. Al respecto: “El ITAT centró su análisis en la coherencia comercial y concluyó que los proyectos podían ser agregados en sólo en dos situaciones. Primero, si las autoridades tributarias pueden demostrar que los contratos por el proyecto han sido artificialmente divididos para evitar la aplicación del concepto de EP (...), por lo que los contratos podrán ser agregados. La segunda situación en la cual está permitido considerar los proyectos conjuntamente cuando «las actividades están intrínsecamente interconectadas o son interdependientes» que hace necesario que sean vistas como un todo coherente (...) se concluyó que el tema crucial es determinar la interconexión e interdependencia de los proyectos con referencia a la naturaleza de las actividades. (...)”. (Traducción nuestra). Texto original en inglés: “The ITAT focused its analysis on commercial coherence and concluded that projects could be aggregated in two situations only. First, if the tax authorities could show that the contracts for the project had been artificially split to avoid the PE requirement (...), the contracts could be aggregated. The second situation in which aggregating is allowed is where «the activities are so inextricably interconnected or interdependent» that these are essentially required to be viewed as a coherent whole (...) It concluded that the crucial issue is the interconnection and interdependence of the projects, which must be determined by reference to the nature of the activities (...)”. Resumen preparado por ARNOLD, Brian J. “International Tax Treaty News”. En: *Bulletin for International Taxation*, Volumen 64, (7) 2010, publicado en línea, sección 2, <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011.

⁷⁸ CAMPBELL, Colin y MCDOWELL, Terry. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 94 A., Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, Relatores Generales, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 169-192, p. 191. Texto original en inglés: “if they constitute a coherent whole, commercially and geographically from the point of view of the enterprise. Factors such as whether the projects would have been concluded pursuant to a single contract (absent tax planning), whether the work under different projects is the same work and whether the same individuals are providing the services will be relevant”.

nuestra).

Sin embargo, es importante precisar que ésta no es la actual posición de la OCDE respecto al EP Servicios. En efecto, en el Com. OCDE sólo se menciona a la coherencia comercial, siendo que, de acuerdo al correspondiente Com., la frase “*proyectos relacionados*” pretende cubrir aquellos casos en los que los servicios se prestan en el contexto de proyectos distintos realizados por una empresa pero que tengan coherencia comercial.⁷⁹ En tal sentido, para la determinación de si los proyectos están relacionados se debe tener en cuenta los hechos y circunstancias de cada caso.⁸⁰

Nuevamente, la aplicación de este examen genera que el Estado de la Fuente tenga la misma pesadilla que se genera con la aplicación del examen de ingresos brutos debido a que estos exámenes requieren la recopilación de abundante información, ya sea del proveedor de servicios no residente o como resultado del intercambio de información. La determinación de cuándo los proyectos se encuentran relacionados constituye un desafío para el Estado de la Fuente desde que la conexión debe ser determinada desde el punto de vista de la empresa (el contribuyente), y no la del cliente usuario del servicio, dependiendo de los hechos y circunstancias en cada caso en concreto.

Asimismo, se pueden generar más problemas para el Estado de la Fuente si el prestador de servicios no residente celebra diferentes contratos con partes vinculadas o envía a las mismas personas físicas para prestar servicios a diferentes proyectos. En estos casos, el Estado de la Fuente tendrá serias dificultades para hacer el seguimiento a dichas actividades.

Adicionalmente, la identificación y evaluación de los contratos o la relación formal entre los diferentes encargos, en ciertos casos pueden resultar tan complicadas que tal evaluación puede no resultar decisiva

⁷⁹ Sec. 42.41, 1ra oración Com. OCDE al Art. 5.

⁸⁰ Para determinar si los proyectos están relacionados hay que remitirse a los hechos y circunstancias de cada caso. El Modelo OCDE recomienda tener en cuenta los siguientes factores: (i) si los proyectos están recogidos en un único contrato marco; (ii) si los proyectos están recogidos en distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas relacionadas y si es razonable suponer la conclusión de los contratos adicionales cuando concluya el primer contrato; (iii) si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma; y (iv) si las mismas personas físicas prestan los servicios contratados por razón de proyectos distintos. Sec. 42.41, 2da oración Com. OCDE al Art. 5.

para que el Estado de la Fuente identifique la conexión entre proyectos. En muchos casos, la solución a estas interrogantes por parte del Estado de la Fuente dependerá del deseo de colaboración que tengan los proveedores de servicios no residentes.⁸¹ En consecuencia, el Estado de la Fuente dependerá de la información que el sujeto no residente brinde y en su capacidad para realizar una fiscalización o auditoría completa a dicho proveedor de servicios.

Asimismo, este examen impedirá las posibilidades de manipulación de los umbrales a fin de precluir que el Estado de la Fuente grave los supuestos de proyectos continuados pero no relacionados con una duración de 4 o 5 meses de duración.⁸²

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que este examen puede resultar impráctico si la tributación interna del Estado de la Fuente grava dichos servicios vía retención. En general, la falta de información forzará al agente de retención a inaplicar los CDIs; y, por tanto, el proveedor de servicios no residente deberá lidiar con un procedimiento de devolución si la legislación interna lo permite o deberá iniciar el correspondiente reclamo para exigir la aplicación de las disposiciones de los CDIs.

Teniendo en cuenta, las dificultades prácticas de aplicación del examen de *“mismo proyecto o proyectos relacionados”*, algunos autores sostienen que dicho umbral debería ser eliminado debido a que impone una injustificada limitación a la potestad tributaria del Estado de la Fuente:

“Primero, ¿por qué la existencia de un EP configurado por la prestación de los servicios en un estado debe depender a que si los servicios son prestados para uno o por varios proyectos? Si un sujeto no residente presta servicios en un estado por más de 183 días, la participación del sujeto no residente en la vida económica de ese estado justificaría claramente que los ingresos de esos servicios sean gravados en ese estado. La adición de la condición del «mismo proyecto o proyectos relacionados» parece ser un requisito arbitrario diseñado para restringir la imposición del Estado de la Fuente, porque el grado de participación en la economía del Estado de la Fuente es la misma, independientemente del número de proyectos involucrados. (...) Segundo, el requisito de proyectos conectados exige una compli-

⁸¹ Véase SKAAR, Arvid A. Op. Cit., *supra*, nota 7, p. 357.

⁸² Sec. 12, 3ra oración Com. ONU al Art. 5.

cada determinación de hechos por las autoridades tributarias (...).⁸³ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Por otro lado, el párr. 12 del Com. ONU al Art. 5 señala dos razones que justifican este tipo de examen: “*Primero, no es apropiado considerar conjuntamente proyectos no relacionados en vista de la incertidumbre que involucra este paso. (...) Segundo, los comentarios de la ONU sugieren que considerar incluso proyectos sin conexión crearía una «indeseable distinción» entre una empresa con, por ejemplo, un proyecto de duración de tres meses y otra con dos proyectos sin conexión, con una duración de tres meses cada uno, uno seguido del otro*”.⁸⁴ (Traducción nuestra).

3.2.2. La pesadilla vinculada a la determinación de la base imponible

La regla general de atribución de utilidades está contemplada en el Art. 7 (1) del Modelo OCDE. De acuerdo a dicho Art., el Estado de la Fuente puede gravar las utilidades de la empresa que tenga un EP en su territorio. Asimismo, es importante tener en cuenta que el Art. 7 tiene un alcance global por lo que la regla de este Art. también resultaría aplicable a las utilidades de un EP situado en el Estado de la Fuente obtenidas de terceros estados. Si un EP situado en un estado extiende sus actividades a un segundo estado en donde la empresa no tiene un EP, la renta derivada de las actividades en el segundo estado también deberá ser imputada al EP situado en el primer estado.

⁸³ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 2.3.6. Texto original en inglés: “*First, why should the existence of a deemed PE with regard to the performance of services in a country depends on whether the services are performed for one or several projects? If a non-resident provides services in a country for more than 183 working days, the non-resident’s involvement in the commercial life of that country would be clearly justify the country taxing the income from those services. The addition of the «same or connected project» condition appears to be an arbitrary requirement designed to restrict source country taxation, because the degree of involvement in the source country’s economy is the same, regardless of the number of projects involved. (...) Second, the connected-project requirement necessitates difficult factual determinations by the tax authorities (...)”.* Emphasis added).

⁸⁴ Sec. 12, 2da oración Com. ONU al Art. 5. Texto original en inglés: “*First, it is not appropriate to add together unrelated projects in view of the uncertainty which that step involves. (...) Second, the UN Commentary suggests that taking unconnected projects into account would create an «undesirable distinction» between an enterprise with, for example, one project of three months’ duration and another with two unrelated projects, each of three months’ duration, one following the other*”.

Cabe señalar, que esta última afirmación no es uniforme alrededor del mundo.⁸⁵ Así, bajo la perspectiva de Arnold y Sasseville existen dos posibles interpretaciones del alcance del Art. 7: “O bien el artículo 7 permite al Estado del EP gravar todos los ingresos atribuibles al EP sin importar el lugar de la fuente de los ingresos, o permite al Estado del EP aplicar su reglas de fuente internas para el propósito de determinar qué ingresos son atribuibles al EP. (...) Sin embargo, ambas interpretaciones son problemáticas”.^{86,87} (Traducción nuestra).

Esta sección no intenta examinar en profundidad todas las cuestiones relacionadas a la atribución de utilidades al EP Servicios, ello debido a que el análisis se centra en la adecuación de las disposiciones de la legislación interna que determinan que las rentas deben ser gravadas sobre rentas brutas y las disposiciones de los CDIs que limitan dicha tributación sobre rentas netas, así como los problemas que surgen con la aplicación de la regla de fuerza de atracción.

3.2.2.1. *Adecuación de las disposiciones de la legislación interna (tributación sobre rentas brutas) y las disposiciones de los CDIs (tributación sobre rentas netas)*

⁸⁵ De acuerdo al Reporte General de IFA 2006, al menos en 5 jurisdicciones (Argentina, Brasil, República Checa, España y Reino Unido) un EP es gravable en el Estado de la Fuente si las utilidades son imputables, independientemente de donde provengan: esto es, el EP es gravado sobre su renta mundial. Por otro lado, otras jurisdicciones tales como Chile, Francia, Luxemburgo, Perú y Estados Unidos un EP es gravado únicamente en su renta local (aunque frecuentemente rentas de fuente local se definen incluyendo ocasionalmente ingresos generados en otras jurisdicciones). BAKER, Philip y COLLIER, Richard S., *The attribution of profits to permanent establishments*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 91b, Amsterdam: Kluwer Law International, 2006, pp. 21-67, p. 42.

⁸⁶ ARNOLD, Brian J. y SASSEVILLE, Jacques, “Source rules for taxing business profits under tax treaties”. En: *The taxation of business under tax treaties*. Toronto, Canadian Foundation, 2003, pp. 109-131, p. 118. Texto original en inglés: “Either article 7 allows the PE country to tax all the profits attributable of the PE regardless of where the profits are sourced, or it allows the PE country to apply its domestic-source rules for the purpose of determining what profits are attributable to the PE. (...) However, both interpretations are problematic”.

⁸⁷ La primera interpretación es más desafiante para el Estado de la Fuente debido a que éste dependerá de los demás Estados de la Fuente involucrados a fin de contar con la información vinculada a la renta generada por el EP en terceros países. Asimismo, debe tenerse en cuenta que siguiendo el principio de la fuente, es necesario determinar el lugar de la generación de ingresos y gastos a fin de que el Estado de la Fuente sólo grave la renta geográficamente conectada a dicho estado.

Un aspecto fundamental que se deriva de la configuración de un EP es la determinación del monto sobre el cual el impuesto debe calcularse. Sobretodo, porque una vez que se ha determinado que las rentas serán sometidas a imposición en el Estado de la Fuente, es cuestión de su legislación interna el cálculo de la correspondiente base imponible pero siempre bajo los límites de las disposiciones de los CDIs contempladas en los Arts. 7 (2)⁸⁸ y el 24 (3).⁸⁹ Sin embargo, específicamente en las rentas gravadas por servicios bajo el Art. 7 de los Modelos, la potestad tributaria del Estado de la Fuente está limitada a gravar las utilidades o la renta neta generada por el proveedor de servicios no residente.⁹⁰

De acuerdo con el Art. 7 (2) de los Modelos, la imputación de utilidades se refiere a la renta neta generada como si fuera una entidad distinta que opera en términos de “libre concurrencia”. Los gastos razonablemente conectados a la producción de renta del EP, incluyendo una cantidad adecuada de los gastos generales de administración deben reducir la base imponible sobre la cual el Estado de la Fuente procederá a recaudar su impuesto.

Debe tenerse en cuenta que el Art. 7 no regula nada sobre el cálculo de la base imponible bajo la legislación interna del Estado de la Fuente. En palabras de Pijl:

“(...) Art. 7 sólo crea el grupo de ingresos brutos y costos que son atribuibles al EP, pero deja al Estado del EP la forma cómo gravarlos bajo su legislación interna, por ejemplo, excluyendo

⁸⁸ Sec. 30, 1ra a 4ta oración, Com. OCDE al Art.7.

⁸⁹ “Aún cuando la tributación de beneficios empresariales en el Estado de la Fuente no está restringida a un cierto rango expresado en términos de porcentaje de ingresos brutos, dicho Estado está «obligado a asegurar la no discriminación entre el EP y las empresas residentes» (...) lo cual usualmente significa que no se podrá gravar más allá de las rentas netas”. Texto original en inglés: “Even if the taxation of business profits by the Source State is not restricted to a certain rate expressed in terms of a percentage of a gross amount, that State is «obliged to ensure non-discrimination between PE and domestic enterprises» (...) which usually means no more than the net profits may be subjected to tax”. Véase VOGEL. Op. Cit., *supra*, nota 30, p. 713.

⁹⁰ Desde el punto de vista de la OCDE, como regla general, sólo las utilidades derivadas de actividades llevadas a cabo con motivo de la prestación de servicios deben ser gravadas, teniendo en cuenta los gastos directos e indirectos en que se hayan incurrido a propósito a la prestación de servicios. En ese sentido, el monto máximo que puede ser atribuido a un EP es la renta neta. Véase Sec. 42.47, 2da oración Com. OCDE. al Art. 5 y véase Sec. 42.19, 2da oración Com. OCDE al Art. 5.

ciertas adiciones y deducciones, determinando la tasa del impuesto, o gravando sobre renta bruta o neta. Por supuesto, todo esto, en todos los aspectos, limitado por el artículo de no discriminación".⁹¹ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

El Art. 24 (3) de los Modelos es una garantía para el EP de un trato no menos favorable que el trato otorgado a las empresas residentes, lo que tiene una gran relevancia al momento del cálculo de utilidades que serán objeto de tributación (deducciones, tasa, crédito del impuesto y beneficios de los CDIs).⁹² De esta manera, los gastos deben ser deducibles bajo las mismas condiciones tanto para el EP en el Estado de la Fuente como para las empresas residentes de dicho estado.⁹³ En ese sentido, el Estado de la Fuente no tiene un cheque en blanco para negar la deducción de ciertos gastos que han sido adecuadamente atribuidos al EP.⁹⁴

Asimismo, el Estado de la Fuente no puede al amparo de su legislación interna desconocer los tratos que se generen entre las partes de la empresa, los mismos que deben ser reconocidos para efectos de la determinación del monto de las utilidades atribuibles a un EP bajo el Art. 7 (2) ni la deducción de gastos no incurridos en exclusividad para el beneficio del EP debido a que dichas prohibiciones irían en contra del mencionado Art. 7 (2).⁹⁵

En resumen, la atribución de utilidades debe ser realizada a la luz del principio de consistencia a fin de evitar casos inapropiados de doble tributación. Asimismo, al amparo del principio de rentas netas, las dificultades administrativas deben ser ponderadas con la necesidad de evitar una excesiva tributación en el Estado de la Fuente sobre la prestación de servicios transfronterizos en su territorio.

⁹¹ Véase PIJL, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 50, p. 473. Texto original en inglés: "(...) Art. 7 only creates the pool of gross income and costs that are attributed to the PE, but leaves it to the PE State how to tax this under its domestic law, for example, by excluding certain pluses and minuses, by determining the tax rate, or by taxing on gross or net basis. Of course, this is, in all aspects, limited by the non-discrimination article". (Emphasis added).

⁹² Véase Sec. 30, 4ta oración Com. OCDE al Art.7.

⁹³ Véase Sec. 33, 2da oración Com. OCDE al Art.7.

⁹⁴ BENNET, Mary y RUSSO, Raffaele, "Discussion Draft on a New Art. 7 of the OECD Model Convention". En: *International Transfer Pricing Journal* 4, Volumen 2, 2009, pp. 73-80, p. 77.

⁹⁵ Véase Sec. 31, 1ra oración Com. OCDE al Art.7.

A la luz de las reglas descritas precedentemente, es evidente que la tributación sobre rentas netas es una pesadilla para el Estado de la Fuente debido a que en los hechos no cuenta con un adecuado acceso a la información necesaria para el cálculo de la renta neta. Así, para el Estado de la Fuente constituye un desafío la determinación, atribución y verificación de rentas y gastos atribuibles al EP. Especialmente, si los tratos entre el EP y su casa matriz se encuentran vinculados a la prestación de servicios que por medio del EP el proveedor de servicios no residente está brindando.⁹⁶ Respecto a los tratos entre el EP y la casa matriz, el Estado de la Fuente debe considerar la relación entre EP-casa matriz como transacciones regulares. Asimismo, el Estado de la Fuente debe también examinar el método de cálculo de utilidades del proveedor de servicios no residente.

En cuanto a la atribución de utilidades, si la legislación interna del Estado de la Fuente permite gravar la renta de un EP proveniente de un tercer país, este estado se enfrentará a mayores dificultades para determinar las utilidades porque su evaluación no sólo dependerá de la provisión de información por parte del Estado de Residencia del proveedor de servicios sino también dependerá de la información que le brinden terceros países. Asimismo, habría un problema de plazos debido a que la determinación de las utilidades puede requerir el intercambio de información con terceros países y esto puede dificultar al Estado de la Fuente para verificar la información por su cuenta o para implementar una auditoría internacional.

Otro desafío que tiene que enfrentar el Estado de la Fuente es que tiene que verificar los gastos que el proveedor de servicios no residente ha incurrido fuera del Estado de la Fuente pero para propósitos de la prestación de servicios en dicho territorio. Por ejemplo, los costos de los materiales que hubiera adquirido el proveedor antes de iniciar su presencia en el Estado de la Fuente y que serían utilizados en la ejecución de sus actividades en dicho estado, o, los gastos generales de administración incurridos por la casa matriz del EP pero atribuibles a la prestación de servicios en el Estado de la Fuente.

En consecuencia, en muchas ocasiones, el Estado de la Fuente encontrará que resulta realmente un desafío la atribución de utilidades de acuerdo al Art. 7, esto es, atribución de utilidades en términos de “libre concurrencia” para el EP Servicios. Es por ello que normalmente el Estado de la Fuente prefiere gravar sobre rentas brutas. Algunos

⁹⁶ Véase BENNET, Mary C. y DUNAHOO, Carol A. Op. Cit., *supra*, nota 43, p. 53.

países en desarrollo a fin de enfrentar el referido desafío recurren al régimen de retenciones sobre los pagos realizados a los proveedores de servicios no residentes pero permiten que los mismos presenten declaraciones juradas sobre rentas netas y obtengan una devolución del monto retenido en exceso.⁹⁷

En muchos casos, el Estado de la Fuente, debido a insuperables cuestiones administrativas grava la renta de los servicios transfronterizos pero con una tasa reducida que limite el monto recaudado. De este modo, la tasa debe ser establecida en función a un porcentaje de la renta bruta que representa un monto razonablemente aproximado al monto de una tributación sobre rentas netas.⁹⁸

“La tributación sobre renta bruta es más simple para (...) la autoridad tributaria, ya que proporciona certeza respecto a la renta gravable. Las autoridades tributarias también se benefician de procedimientos de auditoría tributaria directa, desde que el «Estado de la Fuente no tiene generalmente acceso a toda la información necesaria para calcular el impuesto correctamente sobre renta neta». Es cierto que el progreso de la cooperación tributaria y la evolución de la tecnología de la información han cambiado el panorama de la tributación internacional, permitiendo a la autoridad tributaria tener un acceso a la información de contribuyentes no residentes de una manera relativamente oportuna y eficiente. Sin embargo, cuando particularmente dicha tributación sobre renta neta se combina con mecanismos de retención de impuestos, dicha tributación alivia los costos de cumplimiento de obligaciones tributarias para los contribuyentes y los esfuerzos de recaudación para las autoridades tributarias. (...) A menos que los sujetos no residentes tributen en el Estado de la Fuente sobre el monto total que ellos

⁹⁷ Véase ARNOLD, Brian J., Op. Cit., *supra*, nota 14, pie de página 94.

⁹⁸ Como considerar en algunos CDIs dichas rentas como derivadas de servicios de asistencia técnica. Por ejemplo en el Protocolo del CDI Argentina/Bélgica (1996): “(...) para determinar la tasa efectiva del subapartado (c) del apartado 2 del Artículo 12, en relación a los pagos por prestación de asistencia técnica, se permitirá deducir del monto bruto de las regalías los gastos directamente vinculados a dicha actividad. Sin embargo, el monto del impuesto así exigido no podrá ser menor del 5 por ciento del monto bruto de las regalías”. Texto original en inglés: “In determining the tax due under subparagraph (c) of paragraph 2 of Article 12 of payments for the rendering of technical assistance, there shall be allow as deductions from the gross amount of the royalties expenses directly related to such activity. However, the amount of the tax so charged shall not be less than 5 per cent of the gross amount of the royalties”.

cobran a los contribuyentes residentes (que, en principio, los contribuyentes residentes deducen las retribuciones pagadas para propósitos de calcular sus ingresos gravados), existe una efectiva erosión en la base tributaria (por ejemplo, un contribuyente residente deduce 100 mientras que los contribuyentes no residentes tributan sobre 20)".⁹⁹ (Traducción nuestra).

Por otro lado, bajo el punto de vista de Wichmann "(...) sólo la tributación sobre renta bruta en la fuente, basada en la deducción de gastos empresariales por los clientes de la empresa, podrá ser ejecutada y verificada por el Estado de la Fuente por sus propios medios, por ejemplo, sin recurrir a un intercambio internacional de información con el Estado de Residencia".¹⁰⁰

Arnold agrega que a la luz del principio de coerción y el reconocimiento de dificultades que enfrentan los países en desarrollo para recaudar el impuesto de los sujetos no residentes, las referidas dificultades pueden justificar que el Estado de la Fuente grave en base a rentas brutas siempre que lo haga con una tasa limitada.¹⁰¹

Finalmente, la solución de los proveedores de servicios no residentes a fin de evitar el impacto de ser gravados sobre una renta bruta a través del pacto de cláusulas de "gross up" puede crear la reducción de re-

⁹⁹ CAMACHO PALMA, Rui. "The Paradox of Gross Taxation at Source". En: *Intertax* 12, Volumen 38, 2010, pp. 624-642, pp. 626- 627. Texto original en inglés: "Gross taxation is simpler for (...) a tax authority, as it provides certainty on the taxable income. Tax authorities also benefit from more straightforward tax audit procedures, since the «source country does not generally have access to all the information necessary to calculate tax correctly on a net basis». It is true that the progress of tax cooperation and the evolution of information technology have changed the international tax landscape, allowing tax authorities to increasingly access data on non-resident taxpayers in a relatively timely and efficient manner. Nonetheless, particularly when coupled with withholding tax mechanisms, gross taxation alleviates compliance costs for taxpayers and collection efforts for the tax authorities. (...) Unless non-residents are taxable in the source State on the full amount they charge to local taxpayers (which in principle the latter deduct for purposes of computing their taxable income), there is effective tax base erosion (e.g., local taxpayers deduct 100 whereas non-residents are taxed on 20)".

¹⁰⁰ Véase WICHMANN, Michael. Op. Cit., *supra*, nota 8, p. 203. Texto original en inglés: "(...) only gross taxation at source, based on the business expenses deducted by business clients, could be exercised and verified by the source country by its own means, i.e. without recourse to an international exchange of information with the residence country".

¹⁰¹ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.6.

caudación de fondos por parte del Estado de la Fuente. Asumiendo que el cliente de los servicios tenga rentas y que el monto que fue objeto de “gross up” es totalmente deducible, dichas cláusulas de “gross up” reducirán el monto recaudado por el Estado de la Fuente como resultado de que el incremento en la base imponible que es gravada para el sujeto no residente no es compensada con el monto del impuesto que es ahorrado por el cliente (vía deducción de gastos).¹⁰²

3.2.2.2. *El principio de fuerza de atracción*

El Modelo OCDE no adopta el principio de fuerza de atracción. De este modo, la potestad tributaria del Estado de la Fuente no se extiende a las utilidades de la empresa que se originan en dicho estado pero que no son atribuibles al EP.¹⁰³ De acuerdo al Com. OCDE:

*“El principio actualmente vigente en los convenios se basa en el criterio de gravar las utilidades que una empresa extranjera obtiene en un país determinado por lo que las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de las utilidades que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de las fuentes el criterio para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, con sujeción a la posible aplicación de otros Artículos del Convenio”.*¹⁰⁴

De este modo, la OCDE sostiene que: *“(...) Esta solución permite simplificar la administración del impuesto y facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias, y está mejor adaptada al modo en que se realizan las actividades económicas”.*¹⁰⁵

Sin embargo, dicha posición no es compartida por el Modelo ONU que amplía la atribución de utilidades contemplada en el Modelo OCDE a través de la aplicación del principio de fuerza de atracción, permitiendo al Estado de la Fuente gravar las utilidades del negocio que se originan en transacciones no vinculadas al EP.¹⁰⁶ De acuerdo al Com. ONU, los países en desarrollo señalaron que la aplicación de la fuerza de atracción eliminaba algunos problemas administrativos, pues hacía

¹⁰² Véase CAMACHO PALMA, Rui. Op. Cit., *supra*, nota 99, p. 639.

¹⁰³ Véase 12, 1ra oración Com. OCDE al Art.7.

¹⁰⁴ Véase 12, 4ta oración Com. OCDE al Art.7.

¹⁰⁵ Véase 12, 5ta oración Com. OCDE al Art.7.

¹⁰⁶ Véase Sec. 4, 2da y 3ra oración Com. ONU al Art.7.

innecesario determinar si ciertas actividades estaban o no relacionadas con el EP o si los ingresos eran atribuidos a ese EP.¹⁰⁷ Respecto a los problemas administrativos, Skaar sostiene que:

*“La disposición de la ONU hace innecesario examinar las circunstancias alrededor de las actividades empresariales similares para decidir si las condiciones para configurar un EP han sido alcanzadas. La disposición de la ONU hace innecesario distinguir entre diferentes fuentes de los beneficios empresariales derivados en el mismo estado. En consecuencia, la disposición de la ONU es una solución administrativamente conveniente”.*¹⁰⁸ (Traducción nuestra).

Asimismo, el mismo autor agrega que la fuerza de atracción:

*“(...) tiene como objetivo contrarrestar las imperfecciones de la definición de EP y la ineficacia del principio «de plena competencia». El propósito de la disposición es en parte prevenir la evasión o elusión tributaria a través de contratos artificiales u otros acuerdos comerciales, por ejemplo, los ingresos siempre deben ser correctamente atribuidos al EP. El principio de fuerza de atracción utilizado en esta forma es un método que meramente incrementa la eficiencia del principio «de plena competencia»”.*¹⁰⁹ (Traducción nuestra).

3.2.3. La pesadilla vinculada a la recaudación del impuesto

A pesar que el Estado de la Fuente tiene la primera oportunidad de recaudar el impuesto vinculado a la prestación de los servicios que se

¹⁰⁷ Véase Sec.7, 6ta oración Com. ONU al Art.7.

¹⁰⁸ Véase SKAAR. Op. Cit., *supra*, nota 7, p. 337. Texto original en inglés: “The UN provision makes it unnecessary to scrutinize the circumstances around similar business activities to decide whether conditions for a PE are met for all of them, as long as one PE can be established. The UN provision makes it unnecessary to distinguish between different sources of business profits within the same country. Thus, the UN provision is an administratively convenient solution”.

¹⁰⁹ Véase SKAAR. *Ibíd.*, *supra*, nota 7, p. 336. Texto original en inglés: “(...) aims at counteracting the imperfections of the PE definition and the inefficiency of the «arm's-length principle». The purpose of the provision is partly to prevent tax evasion or avoidance through artificial contracts or other business arrangements, i.e. income which should be correctly allocated to the PE anyway. Used this way, the force of attraction principle is merely a method to increase the efficiency of the «arm's length principle”.

ejecuta en su territorio, recurrentemente sus autoridades tributarias tienen que enfrentar las dificultades de atribuir activos al EP así como el hecho que muchas veces los contribuyentes no cuentan con registros contables. Asimismo, la ausencia de un agente dependiente que pudiera cumplir con los requerimientos de información y de recaudación puede implicar muchos desafíos.¹¹⁰

Debe tenerse en cuenta que es más difícil para las autoridades tributarias del Estado de la Fuente determinar la existencia y el monto de la deuda tributaria de los contribuyentes no residentes especialmente por el problema de recopilación de información, ello básicamente por el tipo de información que se necesita evaluar así como los problemas prácticos vinculados a la misma. Al respecto, como lo ha destacado Couzin:

*“(...) para que la información sea útil, debe ser susceptible de ser entendida, manipulada, archivada y recuperada. Couzin añade que las autoridades tributarias deben recopilar sólo información que es necesaria para la recaudación de impuestos. De acuerdo con Couzin, las autoridades tributarias tienden a veces a requerir grandes cantidades de información debido a que no saben qué información necesitan. Asimismo, existen dificultades en recopilar demasiada información porque los contribuyentes pueden ocultar información útil al entregarla con mucha información inútil”.*¹¹¹ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Además, el Estado de la Fuente puede tener problemas con la recaudación de los montos pagados, especialmente en el supuesto de un EP Servicios que involucre la presencia física sin la presencia de activos significativos. Como sostiene Couzin:

¹¹⁰ PIJL, Hans. Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services. Amsterdam: 2007, p. 2. <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/57/39918780.pdf>>, visitado el 13 de Julio de 2011.

¹¹¹ Véase ARNOLD, Brian J., SASSEVILLE, Jacques y M. ZOLT, Eric. Op. Cit., *supra*, nota 45, p. 198. Texto original en inglés: *“(...) the information to be useful, it must be susceptible to being understood, manipulated, stored and retrieved. Couzin added that tax authorities should collect only information that is necessary to the tax collection function. According to Couzin, tax authorities sometimes tend to request large quantities of information because they do not know what information they need. Difficulties exist in collecting too much information, however, because taxpayers can obscure useful information by giving it along with much other useless information”.* (Emphasis added).

“Típicamente las autoridades tributarias no tienen problemas para cobrar sus pretensiones tributarias a contribuyentes no residentes con activos significativos en su jurisdicción. El verdadero desafío para el Estado de la Fuente es recaudar impuestos de sujetos no residentes cuya mayoría de activos se encuentre ubicada fuera de dicho estado. Como se discutió en el trabajo, típicamente las administraciones tributarias no tienen la experiencia o los recursos para perseguir los activos alrededor del mundo”.¹¹² (Traducción nuestra).

Asimismo, Sawyer sostiene que:

“Existen limitaciones para hacer cumplir las leyes extraterritorialmente, primero, porque existe un genuino y justificado temor de un tratamiento recíproco de otros estados que han sido sometidos a dicho trato por las (...) autoridades. Segundo, existen insuficientes recursos para que el «CIR» lleve a cabo dicho cumplimiento si fuera legalmente posible. Finalmente, las grandes dificultades para hacer cumplir las leyes extraterritorialmente, inclusive si se dispusiera de suficientes recursos, existe una imposibilidad teórica de promulgar una legislación extraterritorial. Las reglas de derecho internacional y derecho interno restringen la capacidad de un estado para promulgar y hacer cumplir normas fuera de su territorio. La jurisdicción es territorial en un estado por lo que no puede ejercer sus facultades en forma alguna en el territorio de otro estado”.¹¹³ (Traduc-

¹¹² Véase ARNOLD, Brian J., SASSEVILLE, Jacques y M. ZOLT, Eric. *Ibíd.*, supra, nota 45, p. 199. Texto original en inglés: “Tax authorities typically do not have problems enforcing tax claims against non-resident taxpayers with significant assets in the jurisdiction. The real challenge for the source state is to collect tax from non-residents most of whose assets are located outside the source state. As discussed in the paper, administrations typically do not have the experience or the resources to chase assets around the world”.

¹¹³ SAWYER M. COM, Adrian J, “Enforcing New Zealand’s Tax Laws via International Tax Recovery Agreements”. *Bulletin for International Taxation* 1, Volumen 54, 2000, pp. 34-40, p. 34. Texto original en inglés: “There are limitations on extraterritorial law enforcement, first, because there is a genuine and justified fear of reciprocal treatment from other countries that are subjected to such treatment by the (...) authorities. Second, there are insufficient resources for the CIR to undertake such enforcement if it were legally possible. Finally, the immense difficulties in actually enforcing domestic tax laws extraterritorially, even if sufficient resources were available, severely fetter the theoretical possibility of enacting extraterritorial legislation. Rules of international law and domestic law restrict a country’s ability to enact and enforce laws outside its territory. Jurisdiction is territorial in that a country may not exercise

ción nuestra).

Teniendo en cuenta lo anterior, los procedimientos regulares de recaudación no son considerados suficientes para asegurar la recaudación de impuestos como consecuencia de las dificultades del Estado de la Fuente para recopilar información referida al proveedor de servicios y de practicar una auditoría internacional.

3.2.3.1. Aplicación directa de las limitaciones de los CDIs versus el procedimiento de devolución

Es importante tener en cuenta que son numerosas las dificultades administrativas vinculadas a la adecuación de las normas de la legislación interna de tributación sobre rentas brutas y las disposiciones de los CDIs referidas a la tributación sobre rentas netas, tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias.

Especialmente, dichas dificultades tienen su origen en la falta de herramientas de los Estados de la Fuente para la verificación de la atribución de utilidades, la fehaciencia de los gastos o la estructura de los costos de los servicios prestados en su territorio. Además, los países en desarrollo pueden tener problemas para operar un sistema que requiere la retención sobre los pagos de los proveedores de servicios no residentes pero permitiendo la presentación de una declaración jurada consignando la renta neta y la posibilidad de obtener la devolución del monto retenido en exceso.¹¹⁴

Pijl sostiene que de acuerdo al parr. 42.19 y 42.27 del Com. OCDE al Art. 5, éste:

“(...) no refleja la posición de que la tributación sobre renta bruta (sobre la que se practica la retención) bajo la legislación interna no sería permitida cuando el Art. 7 del Modelo OCDE se aplique, por ejemplo en el contexto de renta neta. Esto no es lo que un tratado fiscal puede alcanzar. Los estados pueden, si así lo desean, continuar gravando a proveedores de servicios residentes y/o externos aplicando las correspondientes retenciones. Sin embargo, el párrafo alternativo de EP genera la aplicación del párrafo de no discriminación de EP, por ejemplo el Art. 24(3) del Modelo OCDE. En consecuencia, la retención de impuestos de la legislación interna está limitada en la

its powers in any form in the territory of another country”.

¹¹⁴ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.7

medida que resulte en una tributación más gravosa para los EPs que para las empresas residentes. Cuando los estados impongan una retención de impuestos, esta situación da lugar, o debería dar lugar, a una devolución de los impuestos retenidos en exceso sobre rentas brutas cuando no son equivalentes a una tributación sobre renta neta".¹¹⁵ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Como consecuencia de las pesadillas vinculadas a la recaudación del impuesto muchos países sostienen que los proveedores de servicios no residentes pueden escapar de la jurisdicción del Estado de la Fuente si el sistema de retención no es aplicable a los pagos realizados a favor del proveedor.

“Si las autoridades tributarias no tienen acceso apropiado a la información necesaria para determinar los ingresos y gastos, el riesgo es que las mismas puedan encontrar una base alternativa (como la retención de impuestos sobre los pagos sobre montos brutos, como es normalmente el caso de intereses y regalías) para recaudar el impuesto”.¹¹⁶ (Traducción nuestra).

Como resultado, muchos países optan por aplicar el sistema de retención a fin de asegurar la recaudación del impuesto debido. Debe tenerse en cuenta que en situaciones vinculadas a la prestación de servicios transfronterizos es importante el sistema de retenciones debido a que en muchos casos es impráctico o no es posible la recaudación de los impuestos de los contribuyentes no residentes. En tal sentido, teniendo en cuenta las dificultades administrativas se ha sostenido que:

¹¹⁵ Véase PIJL, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 50, p. 473. Texto original en inglés: “(...) do not reflect the view that gross taxation (withholding tax) under domestic law would not be allowed when Art. 7 of the OECD Model applies, i.e. net profits context. This is not what a tax treaty can achieve. States can, if they so wish, continue to tax domestic and/or foreign services providers by levying withholding taxes. What, however, the alternative PE paragraph does result in is the applicability of the PE non-discrimination paragraph, i.e. Art. 24(3) of the OECD Model. Consequently, the domestic law withholding tax is limited to the extent that it results in a more burdensome taxation of PEs than of domestic enterprises. Where countries levy withholding tax, this situation results, or should result, in a refund of withholding taxes to the extent that these taxes on gross income exceed the tax on a net basis”. (Emphasis added).

¹¹⁶ Véase OCDE. Op. Cit., *supra*, nota 43, p. 18. Texto original en inglés: “If tax authorities do not have appropriate access to the information necessary to determine the revenues and expenses, the risk is that they will find an alternative basis (such as withholding taxes on gross business payments, as is often the case for interest and royalties) for collecting the tax”.

“(...) los países en desarrollo a menudo tienen que utilizar una retención final para recaudar cualquier impuesto y en donde la tasa de la retención final es raramente establecida muy alta y normalmente es establecida muy baja. La retención provisional inevitablemente resulta en una pérdida de ingresos tributarios para un estado porque los contribuyentes declararán en base a la renta neta sólo si ésta le genera un ahorro. Por otra parte, los contribuyentes pueden reportar inexactamente sus ingresos netos porque saben que la administración tributaria de un país en desarrollo no tiene los recursos para verificar la declaración jurada de impuestos. Como resultado, los países en desarrollo son a menudo reacios a permitir a los no residentes a elegir declarar en base a una renta neta”.¹¹⁷

En relación al procedimiento de devolución que debe ser implementado a fin de que el Estado de la Fuente cumpla con el principio de renta neta, éste le implica que deba también lidiar con varias dificultades administrativas, tales como: (i) decidir quién puede reclamar la devolución (el contribuyente o el agente de retención) de acuerdo a su capacidad de fiscalizar al solicitante del monto retenido en exceso; (ii) contar con un equipo especial a cargo del procedimiento de revisión de la documentación presentada por el contribuyente; y (iii) contar con los fondos para pagar el correspondiente interés como resultado de haberse aplicado una retención sobre un monto en exceso determinado sobre una renta neta.

3.2.3.2. Control de los pagos realizados fuera del Estado de la Fuente

Cuando un proveedor de servicios no residente acuerda la prestación de servicios, su renta puede generarse previamente a superar un umbral determinado que implique la configuración de un EP y normalmente la autoridad tributaria buscará gravar al proveedor de servicios luego de la configuración del EP.

¹¹⁷ Véase ARNOLD, Brian J., SASSEVILLE, Jacques y M. ZOLT, Eric. Op. Cit., *supra*, nota 45, p. 200. Texto original en inglés: “(...) developing countries often have to use final withholding to collect any taxes and that the final withholding rate is rarely set too high and is often set too low. Provisional withholding inevitably results in a loss of tax revenue to a country because taxpayers will file on a net basis only if it saves them money. Moreover, taxpayers may report their net income inaccurately because they know that the tax administration of a developing country does not have the resources to verify the tax return. As a result, developing countries are often unwilling to allow non-residents to elect to file on a net basis”.

Al respecto, el Estado de la Fuente deberá enfrentar la pesadilla de controlar los pagos que le son efectuados al proveedor de servicios no residente si es que no cuenta con un sistema en el que el contribuyente tiene que reportar todos los pagos recibidos respecto a una determinada prestación de servicios o coercionar a sus residentes, quienes actúan como clientes de los servicios por los cuales hay que reportar dichos pagos. Sin embargo, inclusive si el Estado de la Fuente contara con dicho sistema que proveería esta información, el problema subsiste debido a que en la mayoría de los casos el reconocimiento de la configuración de un EP se realiza retroactivamente. En otras palabras, existen pocos casos en los que el Estado de la Fuente tendrá la certeza de saber desde el primer día que la prestación de los servicios por parte del proveedor no residente configurará un EP en su territorio. En ese sentido, será muy difícil para el Estado de la Fuente recaudar el correcto monto del impuesto.

Además, el proveedor de servicios no residente puede recibir más de un pago desde el Estado de la Fuente. Esta situación puede resultar aún más complicada en el caso del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” ya sea que los pagos sean realizados o no por el mismo pagador o por el agente de retención.¹¹⁸

3.2.4. Algunas conclusiones vinculadas a las pesadillas del Estado de la Fuente

- (i) Los problemas vinculados al control del umbral de presencia mínima también se presentan en el EP Proyecto (Art. 5 (3)) y en las actividades realizadas por empleados (Art. 15 (2)).
- (ii) Los exámenes de presencia mínima y de ingresos brutos son importantes debido a que:
 - a. Brindan certeza a los proveedores de servicios (en su calidad de contribuyentes), los clientes (en su calidad de agentes de retención) y a las autoridades tributarias para determinar bajo qué circunstancias un sujeto no residente estará sujeto a tributación en el Estado de la Fuente.
 - b. Reduce el costo de cumplimiento de obligaciones tributarias que deben enfrentar tanto los contribuyentes como los agentes

¹¹⁸ MOOIJ, Hans. *Administrative Aspects in the Application of Double Tax Treaties*. Presentación realizada en International Tax Center - Leiden University durante la clase dictada el 19 de noviembre de 2010, diapositiva 37.

de retención así como los costos administrativos que deben enfrentar las autoridades tributarias vinculadas a la generación de rentas por parte de un sujeto no residente por actividades ocasionales y temporales.

- c. Reconoce los problemas prácticos que el Estado de la Fuente tiene para recaudar sus impuestos sobre las rentas empresariales derivadas de la realización de actividades ocasionales y temporales.
- (iii) Es importante tener en cuenta que los problemas vinculados a la determinación de las utilidades también se encuentran presentes en la determinación de las utilidades del EP Proyecto (Art. 5 (3)) y del EP Agencia (Art. 5 (5)).
- (iv) La tributación sobre renta neta constituye una pesadilla para el Estado de la Fuente debido a que normalmente no cuenta con un adecuado acceso a la información necesaria para computar las rentas netas. Para el Estado de la Fuente es un reto la determinación, atribución y verificación de las rentas y gastos atribuibles al EP. Especialmente, cuando se dan tratos entre el EP y su casa matriz.
- (v) La aplicación del examen del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” sugerido por la OCDE puede ser visto como una pequeña concesión de la aplicación de la fuerza de atracción debido a que está basado en el mismo principio de agregación. Sin embargo, aún es discutible si la fuerza de atracción puede constituir una herramienta para reducir las dificultades administrativas. Los Modelos no están de acuerdo respecto a este punto.
- (vi) Los exámenes de ingresos brutos y del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” requieren una abundante cantidad de información a recopilarse, ya sea del proveedor de servicios no residente o a través del intercambio de información. Esto hace que los exámenes sean imprácticos si la tributación en el Estado de la Fuente se realiza mediante una retención. En general, la falta de información forzaría a los agentes de retención a abstenerse de aplicar las disposiciones del CDI por lo que el proveedor de servicios no residente tendrá que lidiar con un procedimiento de devolución, si dicho procedimiento resulta aplicable, o, caso contrario presentar un reclamo para que se le aplique las disposiciones del CDI.
- (vii) Los problemas vinculados a la recaudación del impuesto también constituyen un desafío para el Estado de la Fuente en los supues-

tos del EP como un lugar fijo de negocios (Art. 5(1)) y el EP Proyecto (Art. 5 (3)).

3.2.5. Las pesadillas del Estado de la Fuente en el caso de estudio

En el caso bajo estudio, aplicando los exámenes de días laborables y del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*”, probablemente el Estado Y como Estado de la Fuente considerará que la Empresa X tiene un EP Servicios en dicho estado de conformidad con el subpárr. b) Sec. 42.23 Com. OCDE al Art. 5 y al Art. 5 (3) (b) del Modelo ONU. La presencia de los 10 ingenieros residentes en el Estado X será tomada en cuenta con independencia de que si los mismos son empleados de la Empresa X o si son trabajadores independientes subcontratados por la referida empresa, siempre que en este último caso los mismos se encuentren bajo la dirección, supervisión o control de la Empresa X. Asimismo, la renovación del personal cada 4 meses no altera la presencia de la Empresa X en el Estado Y, ello debido a que debe tenerse en cuenta que el examen de presencia mínima es aplicable en relación a la empresa y no a los individuos.

No obstante ello, la evaluación que realizará el Estado Y para determinar la existencia del EP Servicios no va a ser fácil debido a la multiplicidad de individuos que van a estar en su territorio, por lo que es importante contar con un control detallado de la presencia de los mismos a fin de evitar efectuar un cálculo duplicado de individuos. Además, el Estado Y deberá excluir del referido cómputo del período en que se encuentra presente la Empresa X, la parte de los servicios que es prestada fuera de su territorio. Asimismo, la extensión del contrato celebrado entre la Empresa X y la Empresa Y puede ser conocida por el Estado Y con posterioridad a que los servicios hayan sido prestados o inclusive cuando el personal hubiera dejado dicho estado, así, en este supuesto, el Estado Y tendrá problemas de coerción y de recaudación.

La prestación de servicios por la Empresa X a diferentes clientes puede requerir que el Estado Y lleve un control por cada proyecto, lo que implica la identificación o evaluación de los contratos y la verificación de los hechos a fin de identificar los diferentes EP Servicios o un único EP Servicio que podrían configurarse en su territorio. Así, el Estado Y deberá ser cuidadoso a fin de no considerar de manera conjunta proyectos no relacionados para así evitar discriminar entre una empresa con, por ejemplo, un proyecto de 3 meses de duración y otros dos proyectos no relacionados, cada uno de 3 meses de duración, uno luego del otro. En el caso específico bajo análisis, el Estado Y no debe-

rá considerar conjuntamente la presencia del personal de la Empresa X debido a que los servicios son prestados a clientes independientes según lo acordado independientemente con cada uno de ellos.

Finalmente, el Estado Y podría tener el desafío de recaudar la renta de trabajo si no cuenta con un adecuado sistema de control de los individuos que están ejecutando los servicios en su territorio.

Por otro lado, el Estado Y podría enfrentar la pesadilla de compatibilizar su sistema de retención sobre renta bruta de acuerdo a su legislación interna con la disposición de los CDIs de una tributación sobre renta neta. Al respecto, de acuerdo con el Art. 7 (1) del Modelo OCDE, el Estado Y podría considerar dos alternativas a fin de determinar las utilidades que deberían ser atribuidas al EP dependiendo de su ley interna. La primera alternativa está referida a si la ley interna del Estado Y permite al EP tributar sobre su renta de fuente mundial, con lo que las rentas en terceros estados también deberían ser incluidas, mientras que la segunda alternativa está referida a si su legislación interna sólo grava las rentas de fuente en su territorio, por lo que el Estado Y sólo podría gravar la renta derivada directamente de sus fuentes en su territorio. En este sentido se considera que esta última interpretación es la más adecuada debido a que está en línea con el principio de la fuente. En efecto, bajo esta interpretación solamente la renta considerada como renta originada en el Estado Y podría ser atribuida al EP Servicios.

Asimismo, dejando de lado cómo el Estado Y interpretará los alcances del Art. 7 (1) del Modelo OCDE, dicho estado deberá enfrentar otro problema debido a que su legislación interna no contempla este tipo de EP pero grava la renta por la prestación de servicios por sujetos no residentes en su territorio y el uso o consumo de dicho servicio por un sujeto residente en base a una retención sobre renta bruta.

En este caso, es importante tener en cuenta, que la disposición del CDI si bien limita la potestad tributaria del Estado Y no crea otro tipo de contribuyente para su estado, esto es, no constituye para su legislación interna un EP.¹¹⁹ De este modo, considerando que el cómputo

¹¹⁹ La Corte de la República Checa explica que: *“Los contribuyentes que no están constituidos en la República Checa están obligados a tributar sólo por sus beneficios empresariales que se deriven de dicho país. El alcance de los beneficios empresariales deberá ser interpretado a la luz del tratado para evitar la doble tributación Checo/Británico. De conformidad con el Artículo 7 de dicho convenio, sólo los beneficios empresariales originados en un establecimiento permanente están sujetos a tributación en la República Checa. El Artículo 5 de*

del monto de la renta gravable y la forma de gravar dicha renta por parte del Estado Y es materia de su legislación interna, dichos aspectos se encuentran también limitados por las disposiciones de los CDIs. Esta limitación resulta aplicable inclusive si bajo la legislación interna del Estado Y, la base imponible debe ser computada considerando una renta bruta por lo que a fin que el Estado Y no vulnere las disposiciones del CDI (especialmente las contempladas en el Art. 7 (2)), debe asegurar que la tributación final del EP Servicios sea equivalente a una tributación sobre renta neta.¹²⁰ Por ejemplo, el procedimiento de devolución requerirá que el Estado Y tenga a su disposición fondos para pagar el correspondiente interés y contar con un equipo responsable de dicho procedimiento a fin de hacer lo más expeditivo posible el correspondiente procedimiento.

Finalmente, el Estado Y tendrá que enfrentar el desafío de atribuir las utilidades y los gastos adecuadamente al EP Servicios, por lo que es relevante que la provisión de información por el proveedor de servicios no residente y el Estado X o de terceros estados. En este caso, el Estado Y tiene que verificar no sólo los gastos que se incurrieron fuera de su territorio sino inclusive los vinculados a los tratos entre la Em-

este convenio para evitar la doble tributación contiene su propia definición de establecimiento permanente por lo que las autoridades tributarias no podrán aplicar la definición de establecimiento permanente previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, ni como una herramienta de interpretación subsidiaria debido a tanto el convenio y la Ley del Impuesto a la Renta establecen sus propios criterios para considerar que un establecimiento permanente se ha configurado". Texto original en inglés: *"Taxpayers having no legal seat in the Czech Republic are liable to tax only on business profits arising from sources in the Czech Republic. The scope of business profits shall be interpreted in the light of the Czech/British double taxation convention. Pursuant to Article 7 of such convention, only business profits arising from the maintaining of a permanent establishment are subject to tax in the Czech Republic. As Article 5 of this double taxation convention provides its own definition of what constitutes a permanent establishment, the administrative authorities could not apply the definition of a permanent establishment according to the Income Taxes Act, not even as a subsidiary interpretation tool, because both the convention and the Income Taxes Act lay down their own considerably different criteria for the creation of a permanent establishment".* Decisión Judicial N° 30 CA 41/95, emitida por la Corte Distrital de Plzen el 10 de junio de 1997 citado por Lenka Fialkova, Lucie Vorlickova. Véase SASSEVILLE, Jacques y SKAAR, Arvid A., Relatores generales. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 94a, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 225-245, p. 243.

¹²⁰ Por ejemplo, a través de un procedimiento de devolución o la posibilidad del contribuyente no residente de presentar una declaración con todo el detalle de sus gastos.

presa X y su EP que se dieron lugar con motivo de la prestación de servicios, tales como la evaluación de las muestras de las reservas encontradas a través del EP Servicios. Asimismo, esto será más complicado para el Estado Y si el proveedor de servicios no residente no cuenta con un registro contable independiente para el EP Servicios.

3.3. Las pesadillas del Estado de la Residencia¹²¹

3.3.1. La pesadilla del Estado de la Residencia vinculada a eliminación de la doble tributación

Desde la perspectiva del Estado de la Residencia, el Art. 7 implica básicamente la eliminación de la doble tributación. Esta obligación se sustenta en la clara relación existente entre los Arts. 7 y 23 de los Modelos, lo que puede resultar en doble tributación o no tributación.

Al respecto, es importante resaltar que una vez que el EP Servicios se configura en el Estado de la Fuente, no sólo a dicho estado se le permite gravar las utilidades atribuibles al EP Servicios por el proveedor de servicios no residente sino que dicha potestad adquiere preferencia sobre la potestad tributaria del Estado de la Residencia de gravar dichas utilidades. En consecuencia, el Estado de la Residencia se encuentra obligado ya sea no gravando dichas utilidades u otorgando el correspondiente crédito por el impuesto pagado en el Estado de la Fuente al amparo de los Arts. 23 de los Modelos. Sin embargo, ésta no es una simple obligación de cumplir debido a los siguientes problemas vinculados a la eliminación o mitigación de la doble tributación que pueden aparecer, tales como, conflictos de calificación, interpretación, diferencias temporales para la eliminación de la doble tributación que se podría generar con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado de la Residencia y Estado de la Fuente, así como los problemas vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias y formalidades.

Para propósitos de este trabajo, el análisis de las dificultades administrativas se enfoca en los siguientes conflictos:¹²²

¹²¹ Para propósitos de este trabajo, el término Estado de la Residencia significa el estado en el cual el proveedor de servicios es gravado al ser un sujeto residente o nacional de dicho estado.

¹²² En esta sección no se intenta examinar a fondo todos los conflictos de la doble tributación internacional y los métodos usados para evitar o mitigar la doble tributación internacional. El análisis se limitará a las dificultades administrativas que el Estado de la Residencia debe enfrentar a fin de poder eliminar la doble tributación.

3.3.2. La eliminación de la doble tributación y los conflictos de interpretación

Cuando el Estado de la Residencia está evaluando la eliminación de la doble tributación mediante el reconocimiento del impuesto pagado en el Estado de la Fuente por parte del proveedor de servicios, el único argumento para oponerse a dicho reconocimiento es que la referida tributación no fue “*de acuerdo a las disposiciones de los CDIs*”. Esto implica que el Estado de la Fuente habría interpretado o aplicado incorrectamente las disposiciones de su legislación interna o de los CDIs.¹²³

En el proceso para la eliminación de la doble tributación, pueden surgir problemas de interpretación, tales como en qué momento un proveedor de servicios no residente configura un EP Servicios en el Estado de la Fuente por lo que puede surgir una controversia sobre si el Estado de la Fuente ha gravado la renta de conformidad con las disposiciones de los CDIs. En este escenario, por un lado, el Estado de la Fuente podría considerar que el proveedor de servicios no residente configuró un EP en su territorio y por el otro, el Estado de la Residencia puede considerar que dicho proveedor de servicios no ha configurado tal EP por lo que no procederá a otorgar la eliminación de la doble tributación debido a que dicho impuesto no debió ser pagado al Estado de la Fuente. En este supuesto, el Estado de la Residencia podría argumentar que el Estado de la Fuente no impuso un impuesto de acuerdo a los términos de los CDIs al realizar en este caso una interpretación errónea de los hechos o de las disposiciones de los CDIs. En este supuesto, los correspondientes Com. OCDE observan que el Estado de la Residencia no está obligado a seguir la interpretación del Estado de la Fuente y que la única solución sería el procedimiento amistoso.¹²⁴

Por otro lado, los Com. OCDE señalan que cuando dos Estados hubieran interpretado de manera diferente los hechos o las disposiciones de los CDIs y no es posible concluir cuál de las interpretaciones no es conforme a los términos del Art. 7 (2), es importante asegurar que cualquier doble imposición que surja de estas diferencias sea eliminada.¹²⁵ Asimismo, los Com. OCDE indican que inclusive cuando exista una controversia entre las partes respecto al monto y el carác-

¹²³ Sec 32.5, 4ta y 5ta oración del Com. OCDE al Art. 23 A and B.

¹²⁴ Sec. 32.5 4ta a 6ta oración del Com. OCDE al Art. 23 A and B.

¹²⁵ Sec. 49, 2da oración del Com. OCDE al Art. 7.

ter del ajuste apropiado en la atribución de utilidades, el procedimiento amistoso contemplado en el Art. 25 debe ser implementado.¹²⁶

En 2010, los Com. OCDE aclaran que la interpretación conjunta de los Art. 7 y 23 asegura la eliminación de la doble tributación de las utilidades debidamente atribuidas al EP.¹²⁷ Asimismo, el Com. OCDE al Art. 7 (3) sugiere que a fin de eliminar la doble tributación, los estados deben resolver sus diferencias generadas por interpretaciones diferentes respecto a los alcances del párr. 2 de dicho Art. 7 a través de los correspondientes mecanismos de solución de controversias.¹²⁸ De este modo, los Com. OCDE sostienen que el riesgo de la doble tributación usualmente será evitado debido a que el contribuyente determinará las utilidades atribuibles al EP de la misma manera que cada estado y de acuerdo al Art. 7(2), lo que asegurará los mismos resultados que los establecidos en los Arts. 7 y 23 A y 23 B.¹²⁹ *“En la medida en que cada Estado acuerde respetar la atribución de utilidades realizada por el contribuyente, debería de abstenerse de ajustar las utilidades con el fin de alcanzar un resultado diferente bajo el parágrafo 2”*.¹³⁰

3.3.3. Eliminación de la doble tributación y del monto sobre el cual se evitaría la doble tributación

Al amparo de los Arts. 23 A y 23 B,¹³¹ el Estado de la Residencia debe determinar las utilidades atribuibles al EP a fin de eliminar la doble tributación correspondiente de acuerdo a los principios contemplados en el Art. 7 (2).¹³² Sin embargo, dicha obligación no es una tarea fácil debido a que la interrogante vinculada sobre qué monto el Estado de la Residencia debe evitar la doble tributación. Como Camacho enfatiza:

“Sin embargo, la específica y por tanto principal preocupación en cuanto a la tributación sobre renta bruta es cómo el Estado

¹²⁶ Sec. 64, 1ra oración del Com. OCDE al Art. 7.

¹²⁷ Sec. 44, 1ra oración Com. OCDE al Art. 7.

¹²⁸ Sec. 44, 2da oración Com. OCDE al Art. 7.

¹²⁹ Sec. 46, 1ra oración Com. OCDE al Art. 7.

¹³⁰ Sec. 46, 2da oración Com. OCDE al Art. 7. Texto original en inglés: *“Insofar as each State agrees that the taxpayer has done so, it should refrain from adjusting the profits in order to reach a different result under paragraph 2”*.

¹³¹ En 2010, los Com. OCDE señala que de acuerdo con los Arts. 23 A y 23 B, el Estado de Residencia debe exceptuar las utilidades atribuibles al EP u otorgar un crédito por el impuesto en el Estado de la Fuente sobre dichas utilidades. Véase Sec. 27, 1ra oración Com. OCDE al Art. 7.

¹³² Véase Sec. 27, 2da oración Com. OCDE al Art. 7.

de la Residencia va a computar el monto sobre el cual se debe eliminar la doble tributación. Es por tanto esencial determinar la guía, si alguna, existe en el Modelo OCDE al respecto”. (...) “Más concretamente, la cuestión es si para el cálculo del límite de crédito del impuesto pagado en el exterior se utiliza el cálculo de la renta realizado por el Estado de la Fuente o aquel realizado por el Estado de la Residencia. En otras palabras, este último tiene que decidir si va a reconocer el impuesto pagado sobre montos que podrían no estar incluidos en el cálculo del ingreso bajo sus propias normas internas tal como fue calculado en el otro Estado mediante una retención final de impuestos sobre pagos brutos”.¹³³ (Subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

De este modo, inclusive cuando el monto de las utilidades atribuidas al EP sea el mismo para cada estado, el monto a ser incluido en la base imponible que será gravada por cada Estado en un período determinado podría ser diferente como resultado de sus legislaciones internas, tales como el reconocimiento de renta y la deducción de gastos. En consecuencia, las diferentes legislaciones internas aplican sólo sobre las utilidades atribuibles a cada Estado por lo que dichas legislaciones por sí mismas, no pueden dar lugar a una doble tributación para propósitos del Art. 7 (3).¹³⁴ Sobre el particular:

“Es de gran importancia que la atribución de utilidades a un EP sea determinada correcta y uniformemente por los dos estados involucrados para evitar la doble tributación de las utilidades. Sin embargo, esto no significa que el monto sobre el cual la empresa es gravada en el Estado de la Fuente sea exactamente el mismo que el monto de rentas respecto de los cuales el otro estado prevé un crédito de acuerdo con el Art. 23A o 23B del Modelo OCDE; esto debido a que existen variaciones entre nor-

¹³³ Véase CAMACHO PALMA, Rui. Op. Cit., *supra*, nota 99, p 629. Texto original en inglés: “However, the specific and therefore main concern as regards gross taxation is how the amount of the relief provided by the residence State is computed. It is therefore essential to ascertain what guidance, if any, the OECD Model provides in this respect”. (...) “More precisely, the issue is whether in computing the limit on foreign tax credit one uses the foreign, source country’s measure of taxable income or that of the residence State. In other words, the latter has to decide whether it is going to recognise tax paid on amounts that would not be included in calculating income under its own rules such as where the other country levies a final withholding tax on gross payments”. (Emphasis added).

¹³⁴ Véase Sec. 66, 4ta y 5ta oración Com. OCDE al Art.7.

mas internas. En consecuencia, es posible que la aplicación del Art. 23A o 23B por el estado en el cual la empresa es residente no coincida con el impuesto gravado en el estado donde el EP se encuentra".^{135,136} (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

Muchos de los CDIs en vigencia pueden tener el problema de poder cumplir en su integridad con la eliminación de la doble tributación inclusive bajo el supuesto que el Art. 7(2) obligue al Estado de la Residencia y al Estado de la Fuente a usar los mismos principios para el cómputo de las utilidades debido a que no necesariamente la aplicación de dichos principios los llevará a determinar el mismo monto de las utilidades atribuibles al EP.

Asimismo, algunos autores enfatizan que inclusive el referido problema podría surgir cuando el Art. 23 de los Modelos establece que la obligación del Estado de la Residencia para eliminar la doble tributación depende solamente de las rentas gravadas en el Estado de la Fuente de conformidad con las disposiciones de su CDI, por lo que bajo su interpretación, podría incluir rentas de fuente extranjera. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que muchos CDIs establecen que la eliminación internacional de la doble tributación dependerá de la legislación interna del Estado de la Residencia,¹³⁷ lo que podría limitar la

¹³⁵ MALHERBE, Jacques y DAENEN, Philip. "Permanent Establishments Claim Their Share of Profits: Does the Taxman Agree?". En: *Bulletin for International Taxation* 7, Volumen 64, 2010, pp. 359-366, p. 365. Texto original en inglés: "It is of great importance that the profits attributable to a PE are determined correctly and uniformly by the two states involved so that double taxation of profits is avoided. However, this does not mean that the amount on which the enterprise is taxed in the source state is exactly the same as the amount of income in respect of which the other state provides relief in accordance with Art. 23A or 23B of the OECD Model. Variations between domestic laws exist. Accordingly, it is possible that the application of Art. 23A or 23B by the state in which the enterprise is resident does not match the tax levied in the state where the PE is located". (Emphasis added).

¹³⁶ Por ejemplo, las diferencias relacionadas a depreciación, reconocimiento de ingresos o deducción de gastos.

¹³⁷ "Asumiendo que el Estado de Residencia grava sobre una base mundial, el ingreso de un contribuyente residente incluye la renta obtenida en el Estado de la Fuente calculada de acuerdo con sus propias disposiciones contempladas en su legislación interna sin importar la fuente geográfica de la misma. Si el Estado de la Residencia procede a eliminar la doble tributación respecto a la renta gravada en el Estado de la Fuente de acuerdo a sus disposiciones de su legislación interna, la eliminación de la doble tributación estará usualmente limitada al impuesto pagado en el Estado de la Fuente pero limitado por las disposiciones contempladas en su legislación, incluyendo su propia regla de la fuente. Las disposiciones de la legislación interna del Estado de la Residencia

eliminación de la doble tributación de las rentas originadas en el otro Estado. Al respecto, Arnold sugiere que:

*“A la luz de estas dificultades, ambos Modelos deben ser revisados para evitar que el Estado de la Fuente grave las rentas derivadas de servicios prestados fuera de su territorio. Tal cambio probablemente podría ser alcanzado a través de una aclaración en los Comentarios, en lugar de una enmienda a las disposiciones del Modelo. Si este cambio es realizado, cualquier renta por servicios prestados fuera del Estado de la Fuente, pero atribuible al EP o a una base fija en el Estado de la Fuente, podrá ser gravado exclusivamente por el Estado de Residencia”.*¹³⁸ (Traducción nuestra).

Debe tenerse en cuenta que la propuesta que evite que el Estado de la Fuente grave las rentas derivadas de servicios prestados fuera de su territorio está en concordancia con los principios de la fuente y de coerción. Como expresión del principio de la fuente se determina que

normalmente diferirá de las disposiciones de la legislación interna del Estado de la Fuente, lo que genera que no se procederá a la eliminación de la doble tributación respecto al monto de la renta de fuente extranjera o se puede generar una excesiva eliminación de dicha doble tributación. Bajo el artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE, el Estado de la Residencia debe eliminar la doble tributación sobre la renta que hubiera sido gravada por el Estado de la Fuente de acuerdo a las disposiciones del tratado (...). (El subrayado es nuestro). (Traducción nuestra). Texto original en inglés: “Assuming that the residence country taxes on a worldwide basis, a resident taxpayer’s income includes the income earned in the source country computed in accordance with its own rules without regard to the geographical source of the income. If the residence country provides relief for the source-country tax under its domestic law, the relief will be usually be limited to the source-country tax on the income derived from the source country computed in accordance with the residence country’s rules for computing income, including its source rule. The residence country’s rules will often differ from the source country’s rules, which raise the prospect of unrelieved double taxation or excessive relief for foreign taxes. Under article 23 of the OECD model convention, the residence country must give relief for income that may be taxed by the source country in accordance with the provisions of the treaty (...).” (Emphasis added). Véase ARNOLD, Brian J. y SASSEVILLE, Jacques. Op. Cit., *supra*, nota 86, p. 120.

¹³⁸ Véase ARNOLD, Brian J. Op. Cit., *supra*, nota 14, sección 3.1.3. Texto original en inglés: “In light of these difficulties, both Models should be revised to preclude source country taxation of income from services performed outside the source country. Such a change could probably be accomplished through a clarification in the Commentaries, rather than an amendment to the provisions of the Model. If such a change were made, any income from services performed outside the source country, but attributable to a PE or fixed base in the source country, would be taxable exclusively by the residence country”.

parte de las renta del contribuyente residente puede calificar para la eliminación de la doble tributación por parte del Estado de la Residencia. El Reporte General de IFA 2006 señala que algunos estados como Australia, España y Suiza aceptarían el cálculo realizado por el Estado de la Fuente, pero ésta no es una solución general aceptada por los estados.¹³⁹

Asimismo, es importante tener en cuenta que el Art. 23 del Modelo OCDE no requiere al Estado de la Residencia a adoptar el mismo monto de rentas atribuidas al EP por el Estado de la Fuente. El único supuesto, bajo los Com., en el cual el Estado de la Residencia debe eliminar la doble tributación, es si existe un conflicto de calificación como resultado de las diferencias en las legislaciones internas de los dos Estados.¹⁴⁰

En consecuencia, los conflictos referidos a la atribución de utilidades en cuanto al monto entre el Estado de la Residencia y el Estado de la Fuente no sólo afectará la distribución de utilidades entre ambos Estados sino la obligación tributaria del contribuyente. Por otro lado, el Estado de la Residencia tendrá la pesadilla de determinar las utilidades atribuibles a uno de los EPs de uno de sus contribuyentes residentes, la misma que dependerá de la información que el Estado de la Fuente pueda brindar y de la colaboración del contribuyente. Asimismo, la situación puede ser complicada debido a los ajustes que se pueden realizar como resultado de la aplicación del Art. 7 (2) que puede ocasionar que la determinación de la eliminación de la doble tributación sea más complicada. Finalmente, el Estado de la Residencia debe verificar la información brindada por el contribuyente y este proceso puede implicar un mayor tiempo y asimismo puede requerir información adicional a ser presentada por el contribuyente para determinar el impuesto de renta de fuente extranjera.

3.3.4. Algunas conclusiones vinculadas a la eliminación de la doble tributación

- (i) Los problemas vinculados a la eliminación de la doble tributación no sólo se encuentran vinculados al EP Servicios sino también a los casos de beneficios empresariales. El Estado de la Residencia tendrá conflictos con el Estado de la Fuente respecto al momento de configuración del EP de conformidad con las disposiciones de

¹³⁹ Véase BAKER, Philip y COLLIER, Richard S., Relatores generales. Op. Cit., *supra*, nota 85, p. 53.

¹⁴⁰ Sec. 32.3, 2da y 3ra oración Com. OCDE al Art. 23 A y 23 B.

los CDIs y a la forma de cómputo del límite del crédito por el impuesto pagado en el exterior. Con relación al cómputo del referido límite, el Estado de la Residencia tiene que decidir sobre el reconocimiento de los montos pagados por concepto de impuesto del exterior (tales como montos retenidos sobre rentas brutas) que no incluirá necesariamente los mismos montos de acuerdo a su propia legislación interna (renta neta).

- (ii) El Estado de la Residencia puede generar un problema de doble tributación si sólo otorga crédito por impuesto pagado en el exterior de acuerdo a lo que su legislación interna considera renta de fuente extranjera.
- (iii) La discrepancia vinculada a la determinación de la renta de fuente extranjera que incluye el cómputo de la renta generada en el Estado de la Fuente sobre el cual se eliminaría la tributación no es un problema exclusivo generado por el Estado de la Fuente sino en la mayoría de los casos, dichos problemas no son ocasionados por éste.

3.3.5. Las pesadillas del Estado de la Residencia en el caso de estudio

En el caso de estudio, el Estado X tendrá dificultades administrativas vinculadas al requerimiento de la documentación a su residente (Empresa X) y al Estado Y, respecto de la renta de fuente extranjera gravada en el Estado Y. El Estado X también necesitará verificar si la atribución de las rentas al EP de su residente está de acuerdo a los Art. 7 (1) y 7 (2) del correspondiente CDI. Bajo dicho Art., el Estado X tiene que considerar la atribución de las rentas producidas por la Empresa X y ésta no debe ser discutida si dicha atribución se realizó en concordancia con el Art. 7. Asimismo, si el Estado Y realiza cualquier ajuste, se pueden generar problemas de diferencia temporal y podrían afectar el cómputo, por parte del Estado X, del monto sobre el cual está obligado a eliminar la doble tributación. Finalmente, el Estado X puede generar una doble tributación respecto del monto sobre el cual no se elimina la doble tributación si el concepto de renta de fuente extranjera por parte del Estado de la Fuente difiere del concepto considerado por el Estado X.

3.4. Las pesadillas del contribuyente¹⁴¹

3.4.1. Panorama de las pesadillas del contribuyente

El proveedor de servicios no residente depende de reglas claras, transparentes y de fácil aplicación vinculadas a la distribución de potestades tributarias y al cómputo de los montos gravables.¹⁴² Es importante, como una expresión del principio de certeza y predictibilidad, que el proveedor de servicios no residente pueda estimar el precio de las actividades llevadas a cabo en el Estado de la Fuente teniendo en cuenta sus obligaciones tributarias.

3.4.2. La pesadilla de tener un EP en circunstancias inesperadas

La pregunta bajo análisis en esta sección esta referida al grado de discrecionalidad que tiene el contribuyente para determinar que sus actividades realizadas en el Estado de la Fuente constituyan o no un EP. Al respecto, debe tenerse en cuenta que también para el proveedor de

¹⁴¹ Este trabajo no incluye el análisis de los problemas que se pueden generar vinculados a los empleados del EP. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la configuración de un EP Servicios no es sólo relevante para el proveedor de servicios no residente sino para sus empleados. De conformidad con el Art. 15 (2) del Modelo OCDE, si un empleado trabaja en el extranjero, éste puede ser gravado en el Estado de la Fuente, donde no tiene un empleador residente en dicho estado, en el supuesto que la presencia del empleado exceda de 183 días y que su remuneración sea soportada por un EP que su empleador tenga en el Estado de la Fuente.

“Es importante tener en cuenta, en este último caso, que la obligación de tributar en el Estado de la Fuente puede nacer desde el primer día que se encargue la prestación de los servicios. La tributación puede incluso generarse retroactivamente después que el empleado deja el Estado de la Fuente sólo porque la presencia de su empleador -ahora representado por otros empleados- en un «único lugar de negocios» resultó durar por un período mayor al originalmente planeado”. (Traducción nuestra). Texto original en inglés: *“It is important to note that, in the latter case, source-state taxation would take place from the first day of the secondment. Taxation could even take place retroactively after the employee left the country just because the presence of his employer -now represented by other employees- in a «single place of business» turned out to last for more than the originally planned period of time”.* Véase LÜDICKE, Jürgen. “Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment Treaties”. En: *Bulletin for International Taxation* 5, Volumen 58, 2004, pp. 190-194, p. 193.

¹⁴² Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC). *Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services*. Paris: 2007, p. 3. <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/40/39918710.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.

servicios no residente la determinación de la configuración de un EP constituye una pesadilla, especialmente, cuando éste es un análisis de hechos y que en la mayoría de las veces, dicha configuración es reconocida ex post.

Desde la perspectiva del proveedor de servicios no residente existe una incertidumbre sobre la configuración de un EP Servicios bajo determinadas circunstancias, como por ejemplo cuando la presencia de este proveedor se extiende debido a dificultades imprevisibles o a solicitud del cliente.¹⁴³ Por otro lado, no se puede esperar que el proveedor de servicios no residente tenga conocimiento de si los individuos que trabajan para él, ya sea como empleados o contratistas independientes, se les considere presentes en el Estado de la Fuente aunque no estén efectivamente trabajando. Como es reconocido por la OCDE, estos casos generan dificultades de cumplimiento de obligaciones tributarias debido a que el Estado de la Fuente exige al proveedor de servicios no residente a cumplir retroactivamente con una serie de requerimientos administrativos vinculados a la configuración de un EP en su territorio.¹⁴⁴ Asimismo, como es explicado en la sección 3.2.1.1. del presente trabajo, la configuración de un EP Servicios se encuentra influenciada por la presencia de individuos (como empleados o contratistas independientes) que son destacados al Estado de la Fuente, lo cual finalmente afecta la posición del proveedor de servicios no residente ante el referido Estado.

Teniendo en cuenta las dificultades administrativas mencionadas previamente, la evaluación fáctica de las actividades realizadas por el proveedor de servicios no residente puede ser una pesadilla. Este es el caso, por ejemplo, cuando dicho proveedor de servicios es parte de un negocio a realizarse en el Estado de la Fuente en base a un contrato de corta duración, pero luego como consecuencia de nuevos encargos, su prestación de servicios se convierte en permanente. Es frecuente que, durante la prestación de servicios, se negocien nuevos encargos y se celebren adendas en los contratos mientras que las actividades del proveedor de servicios no residente se están llevando a cabo en virtud del contrato firmado originalmente, los mismos que sirven de exposición para el proveedor para futuros trabajos. En estas situaciones, la ejecución de dichas actividades por parte del proveedor no residente alcanzarán los parámetros para configurar un EP Servicios, el mismo que se considerará configurado retroactivamente.

¹⁴³ Sec. 42.12, 3ra oración del Com. OCDE al Art. 5.

¹⁴⁴ Sec. 42.12, 4ta oración del Com. OCDE al Art. 5.

Muchos problemas prácticos se pueden generar cuando la prestación de servicios en el Estado de la Fuente, luego de un lapso de tiempo, puede llegar a configurar un EP. En este supuesto, el Estado de la Fuente puede considerar que se le debe pagar los tributos desde el primer día del inicio de las actividades. Al respecto, esta posición puede generar problemas vinculados al momento de cumplimiento de las obligaciones formales tales como registros contables y el trámite de un número de identificación ante la correspondiente administración tributaria como requerimiento de la legislación interna del Estado de la Fuente, pago de multas e intereses, así como, las complicaciones para el agente de retención.¹⁴⁵ Los montos vinculados a las obligaciones de los EP Servicios pueden ser bien significativos en la práctica cuando el contribuyente descubre que ya había configurado un EP luego de haber iniciado actividades en el Estado de la Fuente. Por eso, el proveedor de servicios no residente tratará de cumplir lo más pronto posible con las disposiciones relativas al EP a fin de evitar la imposición de multas e intereses.

Asimismo, varios contribuyentes están de acuerdo, tal como es recogido en los Comentarios al Proyecto de Discusión Pública referido al tratamiento de los servicios por parte de los CDIs, que el examen de ingresos brutos para determinar si existe una presencia suficiente del proveedor de servicios no residente puede causar:

“(...) un gran temor a que el doble enfoque para relacionar ya sea los ingresos brutos o las utilidades genera más dificultades (Com. 42.37). Este criterio parece que puede generar cuestionamientos de orden técnico referidas a la atribución de los ingresos brutos (o beneficios) y los requisitos de llevado de libros. También deja abierta la pregunta sobre la fecha de presentación de informes y requisitos para la presentación de los mismos en la jurisdicción correspondiente. El requisito propuesto es capaz de crear riesgos de cumplimiento y es un motivo de preocupación para el desarrollo de los negocios”.¹⁴⁶ (Traducción nuestra).

¹⁴⁵ Las dificultades que el agente de retención debe enfrentar ante la presencia de un EP Servicios son tratadas en la sección 3.5 de este trabajo.

¹⁴⁶ BIAC. Op. Cit., *supra*, nota 142, p. 4. Texto original en inglés: “(...) strongly fear that the dual line approach of relating either gross revenues or profits further complicates matters (42.37). It would seem that the criterion is likely to raise technical issues relating to the attribution of gross revenues (or profits) and the bookkeeping requirements. It also leaves open question about the timing of reporting and related reporting requirements in the jurisdiction concerned. The proposed requirement is likely to create compliance risks and is a reason of concern to business”.

Asimismo, el examen del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” puede implicar una verdadera pesadilla para el proveedor de servicios no residente ante la incertidumbre de la evaluación que puede ser realizada por el Estado de la Fuente. De este modo, los contribuyentes manifiestan su preocupación y consideran que:

“(...) la presunción general debería ser que la existencia de varios contratos independientes no es un indicio de abuso. Se pueden tomar en cuenta referencias económicas, el uso o aplicación de algunos recursos en la prestación de los servicios a los clientes, así como el personal y los bienes involucrados. Por ejemplo, asignar el mismo personal para diferentes proyectos puede, a primera vista, ser un indicio de la conexión de proyectos. De manera similar, la aplicación del mismo software para las afiliadas o actividades relacionadas a éste puede ser otro indicio. En efecto, tales actividades pueden comprender por ejemplo el estudio de factibilidad, su implementación, su soporte permanente y finalmente, su mantenimiento continuo, fases que pueden estar todas regidas por contratos separados”.¹⁴⁷
(Traducción nuestra).

Como resultado de este grado de incertidumbre, los contribuyentes han optado por tomar sus precauciones, en tal sentido:

“A pesar de que podría decirse que la actual definición de establecimiento permanente y su Comentario requieren sin duda de un juicio subjetivo en su aplicación, contribuyentes y administraciones tributarias parecen haber alcanzado un consenso general (aunque ciertamente no unánime) acerca de qué y qué no constituye un EP, dejando un espacio abierto a discusión. Muchas multinacionales han optado por crear personas jurídicas locales que constituyen contribuyentes cuando consideran que han cruzado la línea entre lo que no es definitivamente un es-

¹⁴⁷ Véase LOOSE, Felix. Op. Cit., *supra*, nota 52, p. 2. Texto original en inglés: *“(...) the general assumption should be that the existence of various independent contracts is not an indicator of abuse. As to the economic references, the use or application of some resources in performing services to the customer can be taken into consideration. This equally pertains to personnel and assets. For instance, assigning the same personnel to prima facie different projects can be an indicator for connected projects. Similarly, the application of the same software to various affiliates or activities relating to that same software may be an indicator. Such activities could for instance comprise first feasibility study, then the implementation then go live support and finally ongoing maintenance, all of which may be governed by separate contracts”.*

*tablecimiento permanente y el «punto medio». (...) Si un contribuyente tiene una oficina, empleados, o agentes dependientes en una jurisdicción local, y se espera que la presencia sea más que transitoria, el contribuyente generalmente decide que ha «cruzado la línea» del punto medio y establecerá alguna forma de presencia gravable en la jurisdicción. Incluso cuando podría decirse que los empleados del contribuyente o agentes dependientes están desarrollando actividades preparatorias o auxiliares, muchos contribuyentes generalmente escogerán tener una presencia gravada para evadir el riesgo de encontrar que tienen un establecimiento permanente en circunstancias donde ellos consideraban que no tenían uno».*¹⁴⁸ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

3.4.3. La pesadilla vinculada a la incertidumbre de la determinación de la obligación tributaria

Una vez establecido que la prestación de servicios por el proveedor de servicios no residente ha configurado un EP Servicios en el Estado de la Fuente, es necesario determinar la renta de los servicios que se encontrará gravada en dicho Estado. Para dichos efectos, una pregunta clave está vinculada a la forma de proceder para una correcta atribución de ingresos y gastos entre el EP y el propio proveedor de servicios. Esto también genera incertidumbre tanto para las autoridades tributarias como para los contribuyentes debido a que la atribución de ingresos y gastos es un tema de hechos.

¹⁴⁸ Véase OCDE. Op. Cit., *supra*, nota 33, p. 19. Texto original en inglés: “*Although the current permanent establishment definition and the relevant Commentary arguably require some subjective judgment in their application, taxpayers and tax administrators appear to have reached a general (although certainly not unanimous) consensus about what does and what does not constitute a PE, leaving the middle ground open for dispute. Many multinationals are proactively creating locally taxable legal entities when they feel they have crossed the line between what is definitely not a permanent establishment and the «middle ground». (...) If a taxpayer has an office, employees, or dependent agents in a local jurisdiction, and that presence is expected to be more than transitory, the taxpayer will generally decide that it has «crossed the line» into the middle ground and will establish some form of taxable presence in the jurisdiction. Even if the taxpayer’s employees or dependent agents are arguably performing preparatory or auxiliary activities, many taxpayers will generally choose to have a taxable presence to avoid the risk of being found to have a permanent establishment in circumstances where they considered that they did not have one”.* (Emphasis added).

3.4.3.1. Problemas con la aplicación de la fuerza de atracción

El Modelo ONU, que incorpora la fuerza de atracción en sus disposiciones, considera como parte de las rentas atribuibles al EP a aquellas rentas atribuibles a actividades similares a aquellas realizadas a través del EP Servicios si dichas actividades son prestadas en el Estado de la Fuente. Algunos países desarrollados señalan que esta regla no ha sido incorporada en muchos CDIs por considerar improcedente gravar las rentas derivadas de actividades totalmente desvinculadas al EP¹⁴⁹ y debido a que las mismas por sí solas no eran suficientemente perdurables para configurar un EP. De este modo, consideran que esta regla crea incertidumbre entre los contribuyentes.¹⁵⁰ Ello debido a que: *“El interés (legítimo) del contribuyente es simplemente asegurar que no será gravado doblemente. Lo que es problemático desde su punto de vista no es la tributación como tal en el Estado de la Fuente (si su Estado de Residencia prevé crédito para evitar la doble imposición), sino el hecho que dicha tributación en la fuente es frecuentemente sobre un monto bruto”*.¹⁵¹ (Traducción nuestra).

3.4.3.2. Problemas vinculados a la atribución de rentas y gastos

El real problema para los contribuyentes es la correcta atribución de rentas y gastos al EP Servicios para determinar los beneficios empresariales imposables derivados de la prestación de servicios transfronterizos efectivamente ejecutados en el Estado de la Fuente. Así, tenemos que:

¹⁴⁹ Como un ejemplo de la aplicación extrema de la regla de fuerza de atracción, la Administración Tributaria Peruana mediante el Oficio N° 021-2000-KC000 se refirió al tratamiento aplicable a los pagos realizados directamente a la casa matriz (una entidad no domiciliada) cuando está actuando directamente en Perú a pesar de contar con una sucursal en Perú. En dicho Oficio, la Administración concluyó que la sucursal era un lugar fijo de negocios de acuerdo a la definición de EP y que por tanto, al tener la entidad no domiciliada un EP en Perú, las actividades realizadas directamente por dicha entidad debían ser entendidas como llevadas a cabo por el EP. En consecuencia, los pagos realizados a la entidad extranjera no debían ser gravados vía el mecanismo de retención debido a que consideró que los pagos eran realizados a un sujeto domiciliado (la sucursal). Opinión emitida por la SUNAT el 15 de marzo de 2000.

¹⁵⁰ Véase Sec. 7, 4ta y 5ta oración del Modelo ONU al Art. 7.

¹⁵¹ Véase VOGEL. Op. Cit., *supra*, nota 30, p. 400. Texto original en inglés: *“The taxpayer’s (legitimate) interest in this connection is merely to ensure that he is not taxed twice. What is problematic from his point of view is not taxation as such in the State of source (if his State of residence provides relief from a double taxation), but rather the fact that such tax at the source is frequently charged on the gross amount”*.

“Por el lado de los ingresos, es común incluso que cuando algunas partes de los servicios han sido prestados por personal que cruza la frontera a fin de prestar los servicios a favor de sus clientes no pueda considerarse que todo el servicio se deriva en el Estado de la Fuente. Como por ejemplo, no podrán ser consideradas como parte del servicio prestado en el Estado de la Fuente, los servicios prestados fuera del referido estado, los elementos de equipo, know-how, propiedad intangible u otros elementos que contribuyen a la prestación del servicio desde el exterior. Los pagos que realicen los clientes que compensan los servicios por esos aportes no pueden ser considerados como enteramente constitutivos de ingresos de fuente local, si el personal temporalmente se encuentra presente en el Estado de la Fuente como parte de una prestación de servicios más amplia. Los mismos problemas se pueden dar en la atribución de los costos. Existen costos significativos para una empresa de servicios más allá de la compensación de costos, tales como los costos de los proveedores de servicios: costos importantes que se originan en la contratación, formación y cobertura de «tiempo no facturable» (por ejemplo, cuando existen períodos en los que los servicios no se utilizan plenamente). Estos costos deben ser atribuidos adecuadamente al EP configurado en el Estado de la Fuente. Del mismo modo, las ventas y marketing, gastos generales de administración y otros costos deben ser atribuidos a los ingresos del EP”.¹⁵² (Traducción nuestra).

Asimismo, tal como se ha mencionado, la atribución de gastos es un tema de hechos, por lo que también genera incertidumbre. El factor

¹⁵² Software Coalition. *Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services*. California: 2007, p. 4. <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/51/39918844.pdf>>, visitado el 13 de Julio de 2011. Texto original en inglés: “On the income side, it is typically the case that even wheresome portion of the services has been provided by personnel crossing a border to a customer location, not all the service fee can be regarded as arising from local source. Typically, inputs deployed outside the source state in the nature of services, equipment, know-how, intangible property or other elements contribute to the performance of the service. Customer payments which compensate the services providing entity for those inputs cannot be regarded as giving rise entirely to local source income, if the personnel temporally present in the source state are only part of a larger service organization. Similar allocation issues exist on the cost side. Significant costs exist in a service business beyond the direct compensation, etc cost of the service providers. For example significant costs arise from recruiting, training and covering «bench time» (i.ed. periods when service providers are not fully utilized. These costs would need to be appropriately allocated to the source state deemed PE. Similarly, sales and marketing, G&A and other costs must be allocated to the deemed PE income”.

relevante es determinar cuándo los gastos se consideran vinculados a las utilidades imponibles en el Estado de la Fuente. Para el proveedor de servicios no residente también será una pesadilla cumplir con los requerimientos de los Estados a fin que los gastos sean aceptados como deducibles de acuerdo con la correspondiente legislación interna y contar con los suficientes medios de prueba para acreditar la efectiva deducción de gastos. De este modo, tanto el Estado de la Residencia como de la Fuente pueden arribar a diferentes montos de gastos deducibles y finalmente terminar gravando doblemente a la renta del contribuyente.

Finalmente, pueden aparecer problemas vinculados a la limitación de deducción de gastos tales como los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa. Algunas legislaciones internas mantienen como restricción que, para el cómputo de la renta neta, sólo los gastos específicos del EP en el Estado de la Fuente son deducibles. En consecuencia, los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa no son deducibles. En este escenario, sólo la protección brindada por los CDIs puede corregir esta regla perjudicial.¹⁵³ El mismo problema puede aparecer con los gastos vinculados al reclutamiento, entrenamiento, marketing, ventas y etc.

3.4.3.3. Problemas vinculados a la eliminación de la doble tributación

Otra pesadilla podría aparecer para el contribuyente vinculada al monto sobre el cual el Estado de la Residencia debe evitar la doble imposición. Como Avery Jones enfatiza:

“Los intereses de los dos estados y el contribuyente son diferentes. El contribuyente está interesado en el impuesto total a pagar y es indiferente normalmente a como éste se reparte entre los dos estados; por otro lado, cada uno de los estados está interesado solamente en el monto de impuesto a recaudar. En caso, el contribuyente no cuestione la pretensión del Estado de la Fuente de gravar de acuerdo con el tratado fiscal, el Estado de Residencia puede cuestionarlo y rehusarse a eliminar la doble tributación, lo cual puede darse en una oportunidad que puede ser muy tarde para el contribuyente para cuestionar la potestad tributaria del Estado de la Fuente. Bajo este escenario, la solución para el contribuyente es acudir a las cortes del Estado de

¹⁵³ Para referencia, véase el caso de Bélgica. DENYS, Lieven. “Belgian: The Concept of Permanent Establishment Revised and Other Reflections Beyond”. En: *Bulletin for International Taxation* 8, Volumen 62, 2008, pp. 440-451 p. 451.

Residencia con la esperanza de que dicho estado esté de acuerdo con la interpretación del Estado de la Fuente por lo que procederá a la eliminación de la doble tributación; o, iniciar el correspondiente procedimiento amistoso previsto en el Art. 25(1) del Modelo".¹⁵⁴ (Traducción nuestra).

El cómputo del límite del crédito por el pago de impuesto al exterior puede generar una pesadilla para los contribuyentes como resultado de que el Estado de la Fuente puede gravar sobre renta bruta y el Estado de la Residencia puede computar el crédito por impuesto pagado en el exterior sobre renta neta. Sobre el particular: "*Los Comentarios a los Artículos 23-A y 23-B (parágrafo 62) aclaran el asunto al declarar que el Estado de la Residencia no está obligado a dar crédito más allá de la porción de su impuesto efectivamente debido sobre la renta por la cual el crédito es otorgado. Los Comentarios aceptan que dicha renta es computada sobre una renta neta*".¹⁵⁵

Como ha sido explicado en la sección 3.3 del presente trabajo, la pesadilla vinculada al cómputo del monto sobre el cual se va a evitar la doble tributación también es una pesadilla para el Estado de la Residencia, desde el punto de vista que las reglas que regulan el monto computable del monto imponible pueden diferir a las previstas en el Estado de la Fuente. Pero también será una pesadilla para el contribuyente debido a que:

"(...) puede ser necesario tener por lo menos dos series de cuentas para la misma entidad: una de acuerdo con los requisitos de la

¹⁵⁴ AVERY JONES, John F., "The «One True Meaning» of a Tax Treaty". En: *Bulletin for International Taxation* 6, Volumen 55, 2001, pp. 220-224, p. 222. Texto original en inglés: "*The interests of the two states and Taxpayer are different. Taxpayer is interested in the total tax he pays and is normally indifferent to how this is split between the two states; each of the two states is interested only in the amount of tax paid to its state. Suppose Taxpayer does not dispute Source State's claim to tax in accordance with the treaty. Residence State may dispute it and refuse to give relief, by which time it may be too late for Taxpayer to dispute Source State's right to tax. Taxpayer's remedy is then to apply to the courts of Residence State in the hope that they may agree that Source State was correct in its interpretation with the result that Residence State will give relief, or he may initiate the mutual agreement procedure in Art. 25(1) of the Model*".

¹⁵⁵ Véase CAMACHO PALMA, Rui. Op. Cit., *supra*, nota 99, p. 630. Texto original en inglés: "*The Commentary on Articles 23-A and 23-B (paragraph 62) clarifies the matter by stating that the residence State is not required to give credit for more than the portion of its tax effectively due on the income for which the credit is granted. The Commentary accepts that such income is computed on a net basis*".

*entidad local y otro de acuerdo con las normas del estado de la casa matriz. Las normas a ser consideradas no son sólo normas contables sino también tributarias; por ejemplo cuando algunos gastos son deducibles en el Estado de la Fuente pero no en el Estado de la Residencia. Por ejemplo, puede ser necesario modificar las depreciaciones permitidas o las amortizaciones”.*¹⁵⁶

*“En cuanto a las formalidades del tratado, será necesario aportar evidencia de que el impuesto extranjero ha sido efectivamente pagado. También hay formalidades del tratado en el Estado de la Fuente: allí, un certificado de residencia de la administración tributaria del Estado de Residencia será requerido generalmente para evitar una completa tributación en el Estado de la Fuente. Pero las formalidades pueden variar de un estado al otro y, algunas veces, de un contribuyente a otro, algunos de ellos con derechos a formalidades simplificadas. Parece ser que algunos estados aceptan algún tipo de declaración jurada cuando algunos otros solicitan una certificación por la administración tributaria del otro estado; esta certificación puede tomar un largo tiempo o ser de difícil obtención en algunos países. [Y finalmente] (...) el mero hecho de reclamar una deducción de un crédito por impuesto pagado en el exterior incrementa significativamente las probabilidades de una investigación detallada por parte de la administración tributaria (India, Sudáfrica)”.*¹⁵⁷ (Traducción nuestra).

¹⁵⁶ BLANLUET, Gauthier y DURAND, Philippe J. *Relatores generales. Key practical issues to eliminate double taxation of business income*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 96b, Paris: Kluwer Law International, 2011, pp. 17-57, p. 52. Texto original en inglés: “(...) it may be necessary to have at least two series of accounts for the same entity: one following the requirements of the local entity and another following the standards of the head office’s country. The rules to be considered are not only accounting rules but also tax rules; for example when some expenses are deductible in the source country but are not in the residence country. For instance, it can be necessary to modify the depreciation allowances or the amortization”.

¹⁵⁷ Véase BLANLUET, Gauthier y DURAND, Philippe J. *Ibíd.*, *supra*, nota 156, p. 53. Texto original en inglés: “Concerning treaty formalities, it will be necessary to supply evidence that the foreign tax has been effectively paid. There are also treaty formalities in the source state: there, a certificate of residence from the tax administration of the residence country will generally be required in order to avoid full taxation in the source country. But the formalities may vary from one country to another and, sometimes, from one taxpayer to another, some of them being entitled to simplified formalities. It seems that some countries accept some kind of affidavit when some others require a certification by the tax administration of the other country; such a certification can take a long time or be difficult to get in some countries. [And finally] (...) the mere fact of

3.4.4. *La pesadilla vinculada a la aplicación directa de los límites de los CDIs versus el procedimiento de devolución*

La forma en la que el proveedor de servicios no residente tiene que pagar su obligación tributaria puede generar varias dificultades administrativas. Específicamente, si bien los Arts. 5 y 7 limitan la potestad tributaria del Estado de la Fuente para gravar la renta derivada en su territorio, el Modelo no absuelve cuestiones procedimentales y cada estado es libre de usar el procedimiento previsto en la legislación interna a fin de aplicar los límites previstos en los CDIs.¹⁵⁸

De acuerdo a los Com. OCDE, los contribuyentes tienen muchas dificultades administrativas cuando configuran un EP Servicios en el Estado de la Fuente. Así, en muchos estados cuando el concepto de EP en su legislación interna difiere del concepto del EP en los CDIs (al ser aquél más restrictivo), la renta derivada de la existencia del EP Servicios es gravada a través del mecanismo de la retención sobre una renta bruta siendo que, en muchas ocasiones, dicha forma de tributación resulta más onerosa que la tributación sobre una renta neta. Cabe señalar que este último escenario se encuentra obviamente en contra del Art. 24 (3) del Modelo OCDE como es explicado en la sección 3.2.2.1 de este trabajo. De este modo:

“La tributación en la fuente sobre renta bruta no sólo es una forma de doble tributación sino un obstáculo tributario para el flujo de ingresos transfronterizos en sí mismo, y con consecuencias aún más perjudiciales. A diferencia de la doble tributación, la tributación sobre renta bruta puede por sí misma generar pérdidas en transacciones rentables y mantener rentas do-

claiming a deduction of a foreign tax credit significantly increases the probability of a detailed investigation by the tax administration (India, South Africa)”.

¹⁵⁸ *“Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar, la parte de este que excede lo exigible en virtud del Convenio. Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso es expedito, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente”.* Véase Sec. 26.2, 3ra a 6ta oración Com. OCDE al Art.1.

*mésticas sin eliminar de la doble tributación”.*¹⁵⁹

*“Por lo tanto, en muchos casos la tributación sobre renta bruta se convierte en una obligación tributaria absoluta que incrementa la factura del impuesto mundial total antes que simplemente redistribuirlo, una carga que excede un impuesto razonable de un margen de beneficio, si es que no todo el margen en sí mismo”.*¹⁶⁰ (Traducción nuestra).

Si la legislación interna tiene prevista la posibilidad que el contribuyente pueda solicitar una devolución al Estado de la Fuente a fin de que éste pueda cumplir con la obligación prevista en los CDIs podría generarse un problema de desfase y el procedimiento de devolución podría afectar el flujo de caja de los proveedores de servicios no residentes. En ese sentido el procedimiento de devolución debe ser puesto en práctica de la manera más expeditiva.

Es importante mencionar que cuando los beneficios de los CDIs son aplicados mediante un mecanismo de devolución, la cuestión relevante es, tal como explica Russo:

“si se debe pagar intereses sobre los montos devueltos, por ejemplo, sobre montos que el estado no debió retener de acuerdo con el tratado aplicable, pero que lo hizo bajo sus procedimientos administrativos. Sobre el particular, los tratados fiscales guardan generalmente silencio y dejan a la legislación interna de los estados interesados regular esta materia. Al respecto, las prácticas de los estados difieren. En algunas situaciones, el interés es pagado pero a una tasa muy baja, en otros es pagado a tasas de mercado, y en otros es pagado, pero su cálculo empieza después de cierto tiempo de pagado el exceso del impuesto o des-

¹⁵⁹ Véase CAMACHO PALMA, Rui. Op. Cit., *supra*, nota 99, p. 624. Texto original en inglés: “Taxation at source on a gross basis is not just a form of double taxation but a tax obstacle to cross-border income flows in its own, and with even more detrimental consequences. Unlike double taxation, gross taxation can by itself render profit able transactions loss-making and remains unrelieved domestically”.

¹⁶⁰ Véase CAMACHO PALMA, Rui. *Ibíd.*, *supra*, nota 99, p. 639 citando a ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation: Volumen 1 - Principles of International Taxation*. 2da. ed, London: BNA International, 2005, 250. Texto original en inglés: “Therefore, in many cases gross taxation becomes an absolute tax liability which increases the total worldwide tax bill rather than merely redistributing it’, a charge that exceeds a reasonable tax on a profit margin, if not the entire margin itself”.

de la solicitud de devolución. Finalmente, existen estados donde no se pagan intereses sobre los montos devueltos. Esta puede ser una práctica onerosa, ya que afecta directamente el flujo de caja del contribuyente interesado".¹⁶¹ (Traducción nuestra).

Asimismo, si el procedimiento de devolución no es implementado el contribuyente podría tener la posibilidad de presentar una declaración jurada sobre renta neta:

"Sin embargo, parece ser que incluso los estados que prevén la posibilidad de presentar una declaración jurada de impuestos exigirían la retención sobre ingresos brutos derivados de la retribución por los servicios prestados. Desde la perspectiva del proveedor del servicio la opción de optar por una declaración jurada del impuesto tiene consecuencias de gran alcance administrativo. Considerables costos de cumplimiento de obligaciones tributarias son incurridos por un contribuyente con la presentación de una declaración jurada de impuestos, una carga cuyo peso es especialmente mayor en casos donde es incierto si el umbral para configurar un establecimiento permanente se cumplirá. La obtención de una devolución (parcial o total) del impuesto retenido en un estado extranjero donde no se tiene una base fija es oneroso para un proveedor de servicios no residente. En el otro extremo, las autoridades tributarias tienen que enfrentar costos administrativos significativos para asegurar la aplicación de la retención sea correctamente calculada y pagada respecto a contribuyentes potencialmente complejos. Además, la parte reembolsable de la retención practicada en exceso depende de las autoridades fiscales del Estado de la Fuente por el lapso de tiempo entre que se practica la retención y procede la correspondiente devolución, que puede significar

¹⁶¹ RUSSO, Raffaele. "Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 10, Volumen 63, 2009, pp. 482-488, p. 484. Texto original en inglés: "whether or not the stay pays interest on the refunded amounts, i.e. on amounts that the state should not have retained according to the applicable treaty, but has done so under its administrative procedures. In this respect, tax treaties are generally silent and leave to the domestic law of the states concerned to regulate the matter. State's practices differ. In some situations, interest is paid but a very low rate, in others is paid at market rates, and in others it is paid, but it starts to be calculated after certain time from the payment of the excess tax or from the request for the refund. Finally, there are states where no interest is paid on the refunded amount. This may be onerous in practice, as it directly affects the cash flow position of the taxpayer concerned".

*una tensión substancial en la liquidez financiera del proveedor del servicio involucrado y posiblemente un desincentivo a potenciales proveedores de servicios no residentes para ofrecer sus servicios. Si proveedores de servicios residentes no están sujetos a la misma retención que un proveedor no residente bajo las normas aplicables del Estado de la Fuente, el resultado será una distorsión de competencia y de mercados”.*¹⁶² (Traducción nuestra).

Adicionalmente, la certificación del proveedor de servicios no residente como legitimado para que se le aplique los beneficios de los CDIs es otra dificultad administrativa que el contribuyente debe enfrentar, debido a que pueden diferir los parámetros que tengan los Estados de la Fuente y de la Residencia para proceder con dicha certificación. La necesidad del contribuyente de probar su residencia a fin de acreditar estar legitimado para ser beneficiario del CDI puede significar otra dificultad para el proveedor de servicios no residente debido a que en la mayoría de los casos para la aplicación inmediata de los beneficios del CDI, toda la documentación necesaria debe ser presentada antes que el pago se realice. Asimismo, existen límites temporales impuestos por varios países a fin que proceda la devolución del impuesto retenido en exceso, por lo que si el proveedor de servicios no residente no solicita la devolución de dicho monto dentro de cierto período luego de la retención, dicha devolución no será otorgada.

¹⁶² BIAC. Op. Cit., *supra*, nota 142, p. 6. Texto original en inglés: “*It seems however that even the states which provide the possibility of filing a tax return will subject to payment in remuneration of the services to a prior withholding on the gross amount. From the perspective of the service providers the choice of opting for tax return has far-reaching administrative consequences. Considerable compliance costs are incurred by a taxpayer with filling tax returns, a burden which weighs especially heavy in cases where it is uncertain whether the deemed permanent establishment threshold will be met. Obtaining a (partial or full) refund of tax withheld in a foreign state where it has no fixed base is in case a burdensome exercise for a Foreign Service provider. On the other hand, the tax authorities are confronted with non-negligible administrative costs to ensure the withholding deduction is made, that potentially complex taxpayers are correctly calculated and paid. Furthermore, the refundable part of the withholding tax is tied up in the hands of the fiscal authorities of the source state for the lapse of time between withholding deduction and refund, which may put a substantial strain in the financial liquidity of the service providers concerned and possibly discourage potential non-resident service providers from offering their services altogether. If resident service-providers are not subject to the same withholding as non-residents providers under the applicable rules of the source state, the result will be a distortion of competition and markets*”.

Además, si el proveedor de servicios no residente recibe múltiples pagos respecto al “*mismo proyecto o proyectos relacionados*”, el procedimiento administrativo para la devolución o la exención en el Estado de la Fuente puede significar un procedimiento complicado. Así, en algunos estados, el contribuyente está obligado a presentar solicitudes independientes por cada pago mientras que en otros Estados, la misma solicitud puede ser usada para varios pagos o la documentación de soporte no debe ser presentada por cada una de las solicitudes.¹⁶³

Por otro lado, a fin de evitar el efecto de la tributación sobre renta bruta, el proveedor de servicios no residente pactará una cláusula de “gross up”. En consecuencia, el proveedor de servicios no residente neutralizará los efectos de dicha tributación mediante la adecuación de la retribución, trasladando la carga de la tributación a sus clientes. Si bien el proveedor de servicios no residente logra su objetivo incrementando su compensación en general, el proveedor de servicios se pondrá en una situación de desventaja en comparación con otras empresas proveedoras de servicios.

3.4.5. *La pesadilla vinculada al cumplimiento de obligaciones tributarias y la carga de la prueba: conservación de registros y libros contables*

El Estado de la Fuente puede preferir que ante la configuración de un EP, éste tenga cuentas separadas de su casa matriz debido a que el registro de dichas cuentas será la base para que este estado pueda medir el monto de la renta imponible derivada del EP según el principio de “*plena competencia o libre competencia*”. El acceso del Estado de la Fuente a los registros contables y de empleados permite a sus autoridades tributarias obtener y verificar la información necesaria para gravar los beneficios empresariales sobre la renta neta. Al respecto, se argumenta que el requerimiento de cuentas contables separadas es principalmente preferido debido a cuatro razones: (i) evita recurrir a información fuera del Estado de la Fuente; (ii) asegura equidad en el trato entre residentes y no residentes; (iii) es conforme a la práctica empresarial de mantener cuentas separadas por cada EP; y, (iv) evita la diversificación de utilidades de un país a otro.¹⁶⁴

¹⁶³ MOOIJ, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 118, diapositiva 33.

¹⁶⁴ RUSSO, Raffaele. “Tax Treatment of «Dealings» Between Different Parts of the Same Enterprise under Article 7 of the OECD Model: Almost a Century of Uncertainty”. En: *Bulletin for International Taxation*, Volumen 58, 2004, pp. 472-485, p. 475.

Sin embargo, es reconocido en los mismos Com. OCDE, que en la mayoría de los casos el proveedor de servicios no residente carecerá de registros contables y de los activos típicamente asociados a los EPs y no habrá un agente dependiente que pueda atender los requerimientos de información y de recaudación.¹⁶⁵

En el caso específico del EP Servicios, no parece adecuado requerir la obtención de autorización para la emisión de documentos contables, contar con libros contables, preparación de balances al 31 de diciembre cada año y la realización de pagos a cuenta mensuales debido a que la prestación de servicios es una actividad que no implica la presencia de activos en el Estado de la Fuente, es temporal y no requiere una presencia substancial como un lugar fijo de negocios que justifique esta carga administrativa.

Adicionalmente, respecto a los tratos entre el EP Servicios y de las otras partes de la empresa proveedora de servicios, los Com. de la OCDE indican que los requerimientos de documentación que sustentarían la imputación de utilidades a los referidos tratos según lo dispuesto en la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE no debe implicar la imposición de una carga o costos que resulte desproporcional a las circunstancias. No obstante ello, en el caso de los tratos entre el EP Servicios y otras partes de la empresa, la OCDE recomienda que para demostrar claramente la imputación de ingresos y gastos, es necesario que el EP cuente con registros contables y documentación actualizada con dichos acuerdos que demuestren la transferencia económica de riesgos, responsabilidades y beneficios.¹⁶⁶ De este modo, la OCDE sugiere que los contribuyentes mantengan la referida documentación a fin de evitar potenciales controversias con las autoridades tributarias.^{167,168}

¹⁶⁵ Sec. 42.13, 3ra oración, Com. OCDE al Art.5.

¹⁶⁶ Sec. 26, 1ra a 4ta oración, Com. OCDE al Art.7.

¹⁶⁷ Sec. 26, 5ta oración, Com. OCDE al Art.7.

¹⁶⁸ La OCDE señala que *“las autoridades tributarias deberán dar efecto a la documentación presentada por la empresa a pesar que no tenga efectos legales, en la medida que: (i) la documentación sea consistente con la substancia económica de las actividades que tengan lugar dentro de la empresa tal como lo revele el análisis funcional y de hechos; (ii) los acuerdos documentados, vinculados a dichos tratos entre el EP y su casa matriz considerados en su totalidad, no difieran de los habrían sido acordados entre partes independientes comparables comportándose de una manera comercialmente racional, o si lo hacen, que la estructura presentada por el contribuyente este sustentada en la correspondiente documentación que permita a las autoridades tributarias la determinación de un precio de transferencia apropiado; y (iii) los tratos presentados en la*

Por otro lado, en el caso de los CDIs que siguen el antiguo Modelo OCDE y el Modelo ONU, donde se ha seguido la práctica de calcular los beneficios empresariales del EP efectuando simplemente un reparto de los beneficios totales de la empresa con el EP de acuerdo a diversas fórmulas éste debe ser aceptado por el Estado de la Fuente, siempre que sea acorde con el principio de “*plena competencia*”. En este escenario, en lugar de que el Estado de la Fuente exija la presentación de registros contables del EP Servicios debe basar su fiscalización en la documentación que muestre el correspondiente cálculo de las utilidades del EP. En estos casos, por ejemplo el referido cálculo puede estar basado en la asignación de personal, el número de empleados en el EP y la casa matriz y la declaración de utilidades por parte de la casa matriz que debe estar disponible para las autoridades tributarias del Estado de la Fuente.¹⁶⁹

En contraste, otros Estados exigen a los sujetos no residentes que configuran un EP en su territorio a preparar estados financieros a fin de determinar su renta imponible y la obligación de presentar una declaración jurada anual y otras obligaciones contables y regulatorias.¹⁷⁰

Asimismo y considerando que con la configuración de un EP el Estado de la Fuente tiene la potestad de gravar las rentas del personal del proveedor de servicios no residente debido a que dichas rentas se generan en las retribuciones generadas en el EP, la configuración de un EP Servicios implica dificultades administrativas para el proveedor de servicios no residente en cuanto al pago de tributos por concepto de rentas de trabajo generados por el trabajo desarrollado por su personal en el Estado de la Fuente así como la declaración de impuestos por parte de este personal en dicho Estado. En consecuencia, el proveedor de servicios no residente deberá presentar declaraciones juradas por el impuesto de su personal o declaraciones en las que se consignent retenciones por concepto de las remuneraciones pagadas por concepto de los servicios prestados en el Estado de la Fuente. En ese sentido, el

documentación del contribuyente no vulneran los principios del enfoque plasmado en la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE (...). Sec. 26, 6ta oración, Com. OCDE al Art. 7.

¹⁶⁹ Respecto al tratamiento de la atribución de utilidades al EP en Rusia, véase los comentarios de MATCHEKHIN, Victor. “Russian Federation Tax Authorities Issue Recommendations on the Taxation of Permanent Establishments”. En: Volumen 43, *European Taxation* 10, 2003, pp. 389-392, p. 392.

¹⁷⁰ ROMANO, Carlo y RUSSO, Raffaele. “Italian Tax Consequences of Permanent Establishments”. En: Volumen 64, *Bulletin for International Taxation* 8/9, 2010, pp. 456-462, p. 456.

proveedor de servicios no residente deberá contar con la documentación que respalde el número de días que el personal ha estado presente en el Estado de la Fuente y deberá contar con un seguimiento preciso, así como con un registro de los movimientos de su personal en cualquier proyecto que se esté llevando a cabo en ese Estado y que pueda superar el correspondiente límite, lo cual puede constituir para el proveedor de servicios una verdadera pesadilla. Por ejemplo, en el caso de Italia, la constitución de un EP obliga al proveedor de servicios no residente a llevar un control detallado de las actividades de sus empleados en el Estado de la Fuente a fin de servir de sustento a la correspondiente declaración de impuestos.¹⁷¹

Asimismo, la posibilidad de tributar sobre renta neta es bien difícil si el proveedor de servicios no residente no se registra ante la administración tributaria del Estado de la Fuente ni cumple con todos los requerimientos administrativos exigidos por dicho Estado.

Por otro lado, el reclamo del otorgamiento del crédito por el impuesto pagado en el exterior puede constituir también una pesadilla para el proveedor de servicios no residente. Por ejemplo, “(...) *el Servicio Tributario de Sudáfrica insiste en observar documentación original y recibos en relación con la retención del impuesto, y aún cuando esto pueda ser visto como de fácil cumplimiento, en la práctica no siempre es simple*”.¹⁷²

3.4.6. Algunas conclusiones vinculadas a las pesadillas del contribuyente

- (i) Los problemas vinculados al control del umbral de presencia por el contribuyente se presentan tanto en el EP Proyecto previsto en el Art. 5 (3) de los Modelos como en las rentas vinculadas a las actividades de los empleados previsto en el Art. 15 de los Modelos. En general, los casos de la configuración de EPs bajo circunstancias imprevistas también deben cumplir con una serie de obligaciones administrativas vinculadas al EP que nacen retroactivamente, por lo que debe pagarse las correspondientes multas e intereses.

¹⁷¹ Véase ROMANO, Carlo y RUSSO, Raffaele. *Ibíd.*, *supra*, nota 170, p. 456.

¹⁷² MAZANSKY, Ernest, “South Africa’s Treaty Network - Why is South Africa the Meat in the Sandwich?”. En: *Bulletin for International Taxation* 4, Volumen 63, 2009, pp. 145-151, p. 148. Texto original en inglés: “(...) *the South African Revenue Service insists on seeing original documentation and receipts in respect of the withholding tax, and while this might seem easy to comply with, in practice it is not always simple*”.

- (ii) La aplicación del examen del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” y la fuerza de atracción puede significar una pesadilla para el contribuyente por el nivel de incertidumbre sobre los alcances de la evaluación que puede realizar el Estado de la Fuente.
- (iii) Los problemas vinculados a la determinación de las rentas atribuibles al EP Servicios están presentes en el EP Proyecto (Art. 5 (3)) y en el EP Agencia (Art. 5 (5)). Teniendo en cuenta, que la atribución de ingresos y gastos a un EP es un tema de hechos, existe una incertidumbre para el contribuyente.
- (iv) El cómputo del límite del crédito por impuesto pagado en el exterior puede generar una pesadilla para el contribuyente desde el punto de vista que el Estado de la Fuente puede gravar sobre renta bruta mientras que el Estado de la Residencia puede calcular el referido crédito sobre renta neta.
- (v) Los problemas vinculados a la obtención de la devolución del monto retenido en exceso cuando no existe un lugar fijo de negocios puede resultar más gravoso para el proveedor de servicios no residente que puede generar problemas de demoras afectando el flujo de caja de dicho proveedor.
- (vi) Los problemas vinculados a la carga de la prueba y del cumplimiento de obligaciones tributarias pueden constituir un verdadero desafío para el contribuyente no sólo en el EP Servicios sino en otros tipos de EP. El proveedor de servicios no residente como contribuyente debe asumir un alto costo de cumplimiento de obligaciones tributarias a fin de cumplir con lo exigido por el Estado de la Fuente.

3.4.7. Las pesadillas del contribuyente en el caso de estudio

A la luz de los hechos del caso de estudio, si bien la Empresa X al inicio sólo iba a prestar sus servicios de acuerdo al contrato firmado con su cliente por 5 meses, su situación se complica debido al hallazgo de reservas adicionales de minerales en el Estado Y así como del propio requerimiento de su cliente (la Empresa Y), hechos que obliga a la Empresa X a extender su presencia en el Estado Y. Este cambio de las circunstancias, ocasionará que el Estado Y considere la existencia de un EP retroactivamente (desde el primer día de la prestación de los servicios), por lo que la Empresa X tendrá que pagar el correspondiente impuesto más multas e intereses. El monto final de dicho gravamen puede resultar siendo una verdadera pesadilla para la Empresa X.

Asimismo, la Empresa X deberá contar con un control detallado del personal que está trabajando bajo su dirección en el Estado Y a fin que éste pueda gravar las correspondientes rentas de trabajo de dicho personal. Cabe señalar que esto puede resultar en una verdadera pesadilla para la Empresa X si la misma tiene personal en diferentes e independientes proyectos al mismo tiempo.

Otro problema que tendrá que enfrentar la Empresa X es la acreditación de gastos, especialmente si no está obligada de acuerdo a la legislación interna de su Estado de Residencia (Estado X) a contar con registros separados para el registro de utilidades atribuibles al EP en terceros Estados por lo que la recopilación de información puede complicarse aún más. La Empresa X deberá contar con la correspondiente documentación que le permita acreditar ante el Estado Y los gastos y el cómputo correcto de las utilidades atribuibles al EP. Asimismo, la Empresa X sufrirá una pesadilla vinculada al reconocimiento por parte del Estado Y de su tributación sobre renta neta debido a que el sistema de recaudación del impuesto por parte de este Estado es a través del mecanismo de retención sobre renta bruta. En la práctica si un procedimiento de devolución es aplicable de acuerdo a la legislación interna del Estado Y, la Empresa X tendrá problemas de flujo de caja e inclusive en ciertos casos no será compensada con los correspondientes intereses.

Por otro lado, la Empresa X puede tener ciertos problemas para acreditar su condición de beneficiaria de los límites impuestos por el CDI debido a la exigencia de la presentación de la documentación antes de la realización del pago por los servicios prestados por parte de la Empresa Y o por la aplicación de diferentes requisitos de acreditación por parte de los Estados X e Y.

3.5. Las pesadillas del agente de retención

3.5.1. Panorama de las pesadillas del agente de retención

De acuerdo al principio de coerción, algunos Estados de la Fuente designan agentes de retención para recaudar el correspondiente impuesto vinculado a la renta derivada de la prestación de servicios por parte de proveedores de servicios no residentes. En esta sección del trabajo se examinan los desafíos que deben enfrentar los agentes de retención.

El rol del agente de retención cobra gran importancia en muchos Estados de la Fuente debido a que la ejecución de un servicio no necesita

mantener una presencia física substancial (activos) en los mercados de los clientes. De este modo, dichas circunstancias dificultan la coerción de la tributación en el Estado de la Fuente por lo que dicho Estado recurre a la figura de los agentes de retención a fin de poder gravar dichas transacciones exitosamente.

3.5.2. La pesadilla vinculada a la determinación de la configuración de un EP Servicios

Como es explicado en la sección 3.4.2 del presente trabajo, la determinación de la configuración de un EP Servicios constituye también una pesadilla para el contribuyente. Además, en el caso, de agentes de retención no sólo existe el problema de determinar la configuración de un EP en circunstancias imprevisibles sino también cuando se prestan servicios a favor del cliente en diferentes localidades y por cortos períodos de tiempo.

De este modo, bajo la asunción general que la prestación de servicios no durará más allá de un lapso de tiempo o el error de considerar que las prestaciones de servicios no están vinculadas, puede implicar altos costos para el cliente quien es designado como agente de retención por el Estado de la Fuente. Ello especialmente si la existencia del EP será considerada retroactivamente desde el primer día de la presencia de los empleados o personal del proveedor de servicios no residente dado que el cliente como agente de retención deberá practicar la retención y pagar al Estado de la Fuente el monto retenido, intereses y las correspondientes multas.

Asimismo, tal como fue explicado en la sección 3.2.1.2 del presente trabajo, la aplicación del examen de ingresos brutos y del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” requiere una gran cantidad de información que debe ser recopilada. En la mayoría de los casos, el agente de retención ante la falta de información o ante la incertidumbre se abstendrá de aplicar los beneficios del CDI. Este comportamiento del agente de retención es una consecuencia natural del temor a ser sancionado con el pago de intereses y multas.

3.5.3. La determinación del monto a retener

Asimismo constituye un punto controvertido la determinación del monto correcto sobre el cual se debe practicar la retención. El agente de retención en la práctica tiene que lidiar con la responsabilidad de determinar el monto correcto sobre el cual se debe practicar la retención, monto que debería ser equivalente a aquel que el proveedor de

servicios no residente en su calidad de contribuyente está obligado a pagar al Estado de la Fuente. Como se ha explicado en la sección 3.4.3 del presente trabajo, esta tarea no es nada simple debido a la incertidumbre en la determinación de las utilidades atribuibles al EP.

Por otro lado, el agente de retención puede tener serias dudas respecto a si la retención debe ser efectuada sobre renta bruta conforme a lo establecido en la legislación interna de su país o de acuerdo a lo establecido en el Art. 7 de los Modelos.¹⁷³ Especialmente, porque en la práctica se dará una controversia entre el cliente de los servicios como agente de retención y el prestador de servicios como contribuyente respecto a la compensación por la prestación de servicios ejecutados a su favor.

En consecuencia, en la práctica el principal responsable es el agente de retención quien debe pagar el monto correcto del tributo en representación del contribuyente no residente y quien es además responsable de la correcta o incorrecta determinación del monto a retener sujeto a imposición de multas e intereses. La falta de aplicación de la retención implica la responsabilidad del agente de retención del pago del tributo ante el incumplimiento por parte del contribuyente.

Asimismo, la falta de retención impide al agente de retención a considerar como gasto deducible el desembolso realizado al proveedor de servicios. En algunos países, el agente de retención no es sólo responsable de pagar el impuesto en representación del proveedor de servicios no residente sino también puede exigírsele la retención de la remuneración imponible en el Estado de la Fuente derivada de las labores del personal del proveedor de servicios según las disposiciones del respectivo CDI.

¹⁷³ En el caso Scorpio (C-290/04 (2006)), la Corte de Justicia Europea ha sostenido que el agente de retención debe considerar la deducción de gastos que le hubieran sido “reportados” por el proveedor de servicios no residente. La referida Corte consideró que la obligación de iniciar un procedimiento de devolución en lugar de que se tome en cuenta directamente los gastos al momento de efectuar la retención, implica que los referidos gastos constituyan una carga adicional administrativa y económica para el proveedor de servicios no residente que significa un tratamiento discriminatorio que afecta su libertad de prestación de servicios. De este modo, la Corte concluye que el agente de retención debe practicar su retención teniendo en cuenta los gastos que el proveedor de servicios no domiciliado hubiera “reportado” y que se encuentren “directamente vinculados” a la prestación de servicios.

3.5.4. Algunas conclusiones sobre las pesadillas del agente de retención

- (i) Como se puede inferir las dificultades administrativas vinculadas al EP Servicios no son exclusivas a dicho tipo de EP sino también resultan aplicables a otros tipos de EP comprendidos en el Art. 5 de los Modelos.¹⁷⁴
- (ii) Para el agente de retención la obligación de determinar la existencia del EP Servicios puede constituir una pesadilla no sólo cuando el mismo se configure en circunstancias imprevisibles sino también como consecuencia de la prestación de servicios a su favor como cliente de proyectos en diferentes localidades y por cortos períodos de tiempo que pueden resultar con cierto grado de conexión.
- (iii) Asimismo, para el agente de retención puede constituir una pesadilla la determinación correcta de la base sobre la cual debe practicar la retención. El error de no considerar correctamente la configuración de un EP y por tanto la falta de retención oportuna o la retención del monto incorrecto puede originar la imposición de multas e intereses así como el desconocimiento de la deducción del correspondiente gasto. Finalmente, la falta de aplicación de la retención implica la responsabilidad del agente de retención del pago del impuesto ante el evento del incumplimiento por parte del contribuyente.

3.5.5. Las pesadillas del agente de retención en el caso de estudio

En el caso de estudio, la Empresa Y como cliente de los servicios prestados por la Empresa X sería designada de acuerdo a la legislación interna del Estado Y como agente de retención.

Si la Empresa Y realiza diferentes pagos a la Empresa X antes de que el contrato sea extendido por un período de tiempo adicional y bajo el supuesto que la Empresa X puede demostrar que le resultan aplicables los beneficios del correspondiente CDI antes que los pagos sean realizados, la Empresa Y no estará obligada a practicar retención alguna. Sin embargo, cuando el contrato es extendido por un período que hace que el mismo supere el período de 183 días, la Empresa Y tendrá la obligación de aplicar la correspondiente retención desde el primer día que se prestaron los servicios. En consecuencia, la Em-

¹⁷⁴ Véase PIJL, Hans. Op. Cit., *supra*, nota 110, p. 2.

presa Y será responsable de pagar el monto que no fue retenido más los correspondientes intereses y multas que resulten aplicables. Nótese que la Empresa Y deberá pagar intereses debido a que la configuración del EP será considerada retroactivamente.

Por otro lado, la Empresa Y tendrá el problema de aplicar la retención sobre renta bruta cuando la Empresa X exija la tributación sobre renta neta en virtud de las disposiciones del correspondiente CDI. En la práctica, la Empresa Y a fin de mantener el contrato con el proveedor de servicios no residente acordarán la celebración de una cláusula de “gross up” a fin de evitar la discusión de la retención sobre renta bruta en lugar de renta neta. Asimismo, si la legislación doméstica del Estado Y contempla el procedimiento de devolución en caso en que la retención excede el monto equivalente a la tributación sobre renta neta, el agente de retención puede tener un problema de flujo de caja porque efectivamente el procedimiento de devolución puede tomar un período de tiempo prolongado y también el interés que puede ser pagado normalmente no responderá al de mercado.

Es importante mencionar, que en caso se quiera que el agente de retención inicie el procedimiento de devolución, el Estado de la Fuente debe permitir que el referido agente de retención inicie el mismo en representación del contribuyente no residente, esto es, Empresa X.

4. POSIBLES SOLUCIONES A LAS PESADILLAS

4.1. Contenido del capítulo

En este Capítulo se exploran algunas de las soluciones que actualmente algunos Estados utilizan para mitigar las pesadillas identificadas en el Capítulo 3 del presente trabajo. Asimismo, se examina las posibles soluciones brindadas por los Modelos. Finalmente, se sugiere otras posibles soluciones que podrían apoyar a las empresas y a los estados a saber con predictibilidad y eficiencia, el monto del impuesto a pagar por concepto de prestación de servicios transfronterizos por parte de un sujeto no residente en el Estado de la Fuente.

4.2. Soluciones actuales brindadas por los Estados

4.2.1. Soluciones vinculadas al nivel de presencia en el Estado de la Fuente del proveedor de servicios no residente y al grado de responsabilidad del agente de retención

4.2.1.1. Canadá

En algunos países como Canadá, la excepción para que no se aplique la retención en el Estado de la Fuente prevista en los CDIs sólo resulta aplicable si previamente a que el agente de retención practique la retención se le presenta el correspondiente certificado de exención. Al respecto se señala lo siguiente:

*“De acuerdo con el Grupo Asesor formado por el gobierno canadiense para estudiar una posible reforma del sistema de tributación internacional canadiense, la nueva regla de EP Servicios incrementaría el número de proveedores de servicios extranjeros (presumiblemente EEUU) que tributarán en Canadá. En consecuencia, el Grupo Asesor propuso hacer un esfuerzo para realizar reformas para reducir la carga administrativa en ciertos sujetos no residentes con respecto a la retención de impuestos transfronterizos sobre servicios, incluyendo que se les permita certificar que el ingreso está exento del impuesto canadiense como consecuencia de una disposición de un tratado fiscal”.*¹⁷⁵
(El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

4.2.1.2. Australia¹⁷⁶

En el caso de pagos a sujetos no residentes, por concepto de “trabajos o actividades relacionadas” llevadas a cabo en Australia, el pagador de la renta se encuentra obligado a efectuar la correspondiente retención a menos que el sujeto no residente presente la solicitud aceptada por la Oficina de Tributación Australiana en la que se le exceptúe de dicha retención.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Véase COCKFIELD, Arthur J. Op. Cit., *supra*, nota 11, p. 378. Texto original en inglés: “According to the Advisory Panel formed by the Canadian government to look into possible reform of Canada’s international tax system, the new services PE rule will increase the number of foreign (presumably US) service providers that are taxable in Canada. Accordingly, the Advisory Panel proposed reform efforts to reduce the administrative burden on certain non-residents with respect to the cross-border withholding tax on services, including permitting them to certify that the income is exempt from Canadian tax pursuant to a provision in a tax treaty”. (Emphasis added).

¹⁷⁶ A pesar que esta alternativa no esté referida al EP Servicios, se considera que también resulta aplicable al caso de este tipo de EP.

¹⁷⁷ MAHARAJ, Anshu y MCCORMACK, Jock. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, SASSEVILLE, Jacques y SKAAR, Arvid A., Relatores Generales, Volumen 94a, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 83-107, p. 96.

Estas alternativas consistentes en la presentación de la correspondiente declaración aceptada por la correspondiente autoridad tributaria del Estado de la Fuente pueden ayudar a reducir la pesadilla del agente de retención respecto a la determinación de la existencia de un EP Servicios. Asimismo, puede ayudar al Estado de la Fuente a contar directamente con información referida a la prestación de servicios por parte de un proveedor de servicios no residente y facilitarle la correspondiente recaudación del impuesto.

Por otro lado, las alternativas señaladas precedentemente pueden que no mitiguen las pesadillas de los proveedores de servicios no residentes si la certificación de encontrarse exceptuados de cualquier retención por parte del Estado de la Fuente no es expeditiva.

4.2.2. Soluciones vinculadas a la determinación de la base imponible, recaudación de impuestos y al grado de responsabilidad del agente de retención

4.2.2.1. Chile

En el Informe 2,890¹⁷⁸ emitido por el Servicio de Impuestos Internos (SII), la autoridad tributaria concluye que cuando una empresa peruana presta servicios en Chile que configure un EP para propósitos del CDI y no bajo su legislación interna, el referido proveedor de servicios retiene su calidad de sujeto no residente y, por tanto, procede la retención en la fuente de los pagos realizados a su favor por parte de la empresa chilena.

Sin embargo, es preciso resaltar que dicha posición no es uniforme en Chile debido a que el SII también ha tomado una posición totalmente opuesta en los siguientes términos: *“En la Carta Oficial N° 339 [3397] de 2007, relacionada con una compañía residente en España que prestaba servicios de decoración para un residente Chileno, el SII estableció que la existencia de un EP debe ser determinada con relación a las respectivas reglas del CDI. Si se considera que existe un EP bajo las reglas del CDI y la compañía extranjera desea ser gravada sobre la renta neta atribuida al EP, necesita cumplir con todos los requisitos administrativos establecidos en la ChITL”*.¹⁷⁹ (El subrayado es nues-

¹⁷⁸ Informe de fecha 4 de agosto de 2005. A través de este Informe, el SII analiza el caso de la tributación de una empresa domiciliada en Perú que presta servicios a una empresa constituida en Chile, que incluye el envío de personal técnico a Chile por un período mayor de 183 días.

¹⁷⁹ MELO, Ignacio y ORELLANA, Juan Pablo. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International.

tro) (Traducción nuestra). Cabe señalar que dicha posición ha sido ratificada recientemente mediante el Informe N° 614.¹⁸⁰

En consecuencia, de acuerdo con la última posición del SII, el contribuyente no residente que configure un EP en Chile a fin que pueda tributar sobre renta neta de acuerdo a las disposiciones de los CDIs, debe obtener el registro único tributario (RUT), comunicar el inicio de actividades, obtener autorización para emitir los correspondientes comprobantes de pago, llevar contabilidad completa, preparar estados financieros al 31 de diciembre cada año, pagar el impuesto de primera categoría, presentar una declaración jurada anual y pagar los correspondientes pagos provisionales mensuales por concepto del EP chileno.¹⁸¹

Los últimos pronunciamientos del SII demuestran su persistente preocupación de contar con información confiable vinculada a la base imponible que debe ser gravada y su desconfianza respecto a la información que voluntariamente el contribuyente puede brindar respecto a sus ingresos y gastos vinculados a su prestación de servicios. Asimismo, esta alternativa refleja su temor de no ser capaz de cobrar el correspondiente impuesto.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que esta solución sigue significando una pesadilla para el proveedor de servicios no residente como consecuencia de una alta carga administrativa de cumplimiento de obligaciones tributarias a fin de poder tener derecho a tributar sobre renta neta.

4.2.2.2. *Perú*

La administración tributaria peruana a través del Informe N° 039-2006-SUNAT/2W0000,¹⁸² referido a la tributación de una empresa do-

SASSEVILLE, Jacques y SKAAR, Arvid A., *Relatores Generales*, Volumen 94a, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 193-210, p. 210. Texto original en inglés: *"In the Official Letter N° 339 [3397] of 2007, related to a company resident in Spain furnishing services for a Chilean resident, the SII established that the existence of a PE must be determined vis-à-vis the respective DTC rules. If a PE is deemed to exist under the DTC rules and the foreign company wishes to be taxed on the net income attributed to the PE, it needs to comply with all the administrative requirements established in the ChITL"*. (Emphasis added).

¹⁸⁰ Informe de fecha 14 de marzo de 2011.

¹⁸¹ Véase MELO, Ignacio y ORELLANA, Juan Pablo. Op. Cit., *supra*, nota 179, pp. 196-197.

¹⁸² Informe emitido el 6 de febrero de 2006.

miciliada en Chile que configura un EP Servicios en Perú de acuerdo a los términos del CDI pero no bajo la legislación interna peruana considera que debe tributar por concepto de Impuesto a la Renta peruano de acuerdo al Art. 7 del CDI. En ese sentido, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) considera que las utilidades no se encontrarán sujetas a retención en Perú sino que las retribuciones por dichos servicios deberán ser gravadas de acuerdo con el Art. 55 de la Ley del Impuesto a la Renta. De este modo, SUNAT requiere que el sujeto no residente efectúe el pago directo en aplicación del concepto de EP previsto en el CDI.

En ese sentido, se infiere de la posición de SUNAT, que la misma requiere que a fin que el sujeto no residente tribute sobre renta neta, éste obtenga el correspondiente número de identificación tributaria, registros contables, presente declaraciones juradas y pague impuestos directamente así como que efectúe el pago del impuesto general a las ventas, esto es, que cumpla con obligaciones que corresponden a un sujeto residente (domiciliado) que brinda servicios en Perú.

Esta interpretación de SUNAT sería contraria a la función de los CDIs debido a que los mismos tienen el rol de limitar las potestades tributarias del Estado de la Fuente como el de la Residencia pero no a modificar la legislación interna de dichos Estados, creando hechos imposables no previstos en dicha legislación interna o alterando la configuración de dicho hecho. En consecuencia, un nuevo tipo de EP no puede ser creado vía interpretación para efectos de la legislación interna.

La solución peruana no mitiga la pesadilla del proveedor de servicios no residente debido a la alta carga administrativa vinculada al cumplimiento de obligaciones tributarias que es requerida a fin de poder tributar sobre renta neta. Por otro lado, esta solución reduce la responsabilidad del agente de retención y el nivel de riesgo para el cobro de impuestos por parte del Estado de la Fuente.

4.2.2.3. Kazakhstan

De acuerdo a las disposiciones vigentes del nuevo Código Tributario de Kazakhstan a partir del 2002, el:

“(...) nuevo método para el pago del impuesto a la renta (u obtención de una devolución) por entidades no residentes legitimadas a que se les aplique los beneficios del tratado. Bajo el nuevo método, una entidad no residente, un agente tributario y

un banco residente (a elección del agente tributario) celebran un contrato de depósito. Al momento del pago, el agente tributario debe retener el impuesto a la renta a la tasa aplicable prevista en el Código Tributario y transferir el impuesto al banco. La administración tributaria debe informar al banco de la decisión de la administración tributaria de si el sujeto no residente tiene o no el derecho a los beneficios del tratado. Si la decisión de la administración tributaria es positiva, la entidad no residente se convierte en beneficiaria del depósito bancario y los intereses que se hubieran devengado.¹⁸³ (El subrayado es nuestro) (Traducción nuestra).

La recaudación previa en caso el EP no se extienda más allá del umbral establecido, que permita solicitar la correspondiente devolución, es una herramienta muy útil para el Estado de la Fuente para recaudar impuestos pero requiere contar con recursos adecuados (específicamente contar con personal calificado que pueda emitir los certificados vinculados a la aplicación de los beneficios de los CDIs) y el compromiso de una administración tributaria eficiente.¹⁸⁴ Asimismo, di-

¹⁸³ ISAKOVA, Sholpan. "Taxation of Non-Resident Companies under Kazakhstan's New Tax Code and Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 4, Volume 56, 2002, pp. 163-168, p. 167. Texto original en inglés: "(...) *new method for paying income tax (or obtaining a refund) by non-resident entities entitled to treaty benefits. Under the new method, a non-resident entity, a tax agent and a resident bank (at the choice of the tax agent) conclude a deposit agreement. At the time of payment, the tax agent must withhold income tax at the applicable rate provided in the Tax Code and transfer the tax to the bank. The tax administration must inform the bank of the tax administration's decision as to whether or not the non-resident is entitled to treaty benefits. If the tax Administration's decision is positive, the non-resident entity becomes the beneficiary of the bank deposit and any interest accrued thereon*". (Emphasis added).

¹⁸⁴ Obviamente, este mecanismo de devolución debe ser diseñado por las autoridades tributarias del Estado de la Fuente a fin que el mismo sea expeditivo y eficiente, eliminando los problemas resaltados por Dalo Pinto. Respecto a la recaudación anticipada a través de un mecanismo de retención, siguiendo las observaciones de Dale Pinto, referidas a la tributación del comercio electrónico pero que resultan aplicables al EP Servicios, el proveedor de servicios tendría que esperar hasta el término del correspondiente período fiscal a fin de presentar su solicitud para recibir la devolución del monto retenido en exceso. Asimismo, si el proveedor de servicios elige presentar su declaración jurada sobre rentas netas en el Estado de la Fuente, también deberá esperar hasta el término del correspondiente período a fin de esperar la aceptación de su declaración. De este modo, la propuesta genera un posible problema de tiempo para recibir la referida devolución o aceptación de la correspondiente administración tributaria. Adicionalmente, los contribuyentes deberán incurrir en costos de cumplimiento tributario asociados a la presentación de solicitudes

cha alternativa es favorable para los agentes de retención cuya responsabilidad vinculada a la correcta aplicación de los CDIs disminuye.

Sin embargo, dicha alternativa significa una desventaja para el proveedor de servicios no residente debido a que su flujo de caja se ve afectado pero por otro lado, evita la imposición de multas e intereses. Asimismo, puede significar una ventaja en caso el monto devuelto por el banco sea devuelto por el mismo más los correspondientes intereses de acuerdo a las condiciones del mercado.

4.3. Algunas alternativas para mitigar las pesadillas

4.3.1. El uso de las herramientas de los CDIs

Teniendo en cuenta que la cooperación administrativa entre estados es un punto clave para reducir las pesadillas del proveedor de servicios como contribuyente y del cliente como agente de retención, se sugiere la utilización de las siguientes herramientas previstas en los CDIs, las mismas que son consideradas útiles para enfrentar las pesadillas analizadas en el Capítulo 3 del presente trabajo. Al respecto, García Prats sostiene que:

“(...) el fortalecimiento de la asistencia administrativa tiene que ser vista, bajo la luz de la globalización, como uno de los principales mecanismos que permitan al estado, por un lado, a defender sus legítimos intereses en obtener una contribución tributaria equitativa para mantener sus actividades públicas y, en la otra mano, permitir la correcta aplicación de los tratados de doble tributación para sus residentes que reciben ingresos de fuentes extranjeras, respetando al mismo tiempo sus derechos y garantías vis-à-vis del celo excesivo de las autoridades tributarias”.¹⁸⁵ (Traducción nuestra).

para obtener la devolución de los montos retenidos en exceso y las autoridades tributarias también incurrirían en costos administrativos a fin que el sistema funcione. Véase PINTO, Dale. “The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold”. En: *Bulletin for International Taxation* 7, Volumen 60, 2006, pp. 266-279, p. 278.

¹⁸⁵ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “Exchange of information under Article 26 of the UN Model Tax Convention”. En: *Bulletin for International Taxation* 12, Volumen 53, 1999, pp. 541-548, p. 542. Texto original en inglés: “(...) the strengthening of administrative assistance has to be seen, in light of globalization, as one of the main mechanisms to enable a country, on the one hand, to defend its legitimate interests in obtaining an equitable tax contribution to maintain its public activities and, on the other hand, to permit the correct appli-

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el uso de las referidas herramientas necesita ser promovido entre los estados a fin de reducir muchas de las pesadillas atribuidas a los EP Servicios. “Sin embargo, el hecho es que el recurso al intercambio internacional de información y asistencia en la recaudación para propósitos de gravar ganancias empresariales es aún la excepción en lugar de la regla, especialmente para países en desarrollo”.¹⁸⁶ (Traducción nuestra)

4.3.1.1. El intercambio de información¹⁸⁷

El Art. 26 de los Modelos incluye el suministro de información para la aplicación de los CDIs. Dicho Art. establece la obligación para que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambien información previsiblemente pertinente para aplicar correctamente las disposiciones de los CDIs y de la legislación interna de los Estados Contratantes. Como lo mencionan los Com., el intercambio de información es una herramienta útil para determinar los hechos que exige la aplicación de las reglas de los CDIs.¹⁸⁸ Como consecuencia de la creciente globalización de las relaciones económicas, los estados tienen cada vez un mayor interés para proceder a los intercambios de información que permitan la aplicación de su legislación interna.¹⁸⁹

El objetivo de esta herramienta incrementa el flujo de información entre las jurisdicciones de los estados involucrados en la prestación de servicios transfronterizos y asegura la correcta atribución de potestades tributarias entre los Estados Contratantes para aplicar las disposiciones de la legislación interna.

Sin embargo, el flujo de información es limitado debido a que la provisión de información a autoridades administrativas extranjeras involu-

cation of double taxation treaties to its residents who receive income from foreign sources, while respecting their rights and guarantees vis-à-vis overzealous tax authorities”.

¹⁸⁶ Véase OCDE, Op. Cit., *supra*, note 33, p. 18. Texto original en inglés: “The fact is, however, that recourse to international exchange of information and assistance in collection for purposes of taxing business profits is still the exception rather than the rule, especially for developing countries”.

¹⁸⁷ El Com. al Art. 26 del Modelo OCDE describe los siguientes 3 métodos principales para el intercambio de información que pueden ser usados independientemente o de manera conjunta: (a) el intercambio de información previa solicitud; (b) el intercambio de información espontáneo; y (c) el intercambio de información automático.

¹⁸⁸ Sec. 1, 2da oración, Com. OCDE al Art.26.

¹⁸⁹ Sec. 1, 3ra oración, Com. OCDE al Art.26.

cra el consumo de recursos, cambios en la legislación interna, conflictos con la legislación preexistente, costumbres y prácticas con respecto a la reserva tributaria y pueden resultar desalentadoras para la realización de ciertas actividades para producir ingresos.¹⁹⁰ Asimismo, ciertas dificultades se encuentran asociadas al intercambio de información tales como problemas de idioma, límites de tiempo, ineficiente intercambio de información y el desinterés de algunos estados de colaborar con la provisión de información. Sin embargo, estos problemas podrán ser resueltos a través de traducciones internas o externas, o ambos estados pueden acordar el uso de un idioma común entre estados y el uso común de una red de comunicación como la que es usada en Europa para fines del IVA, alternativas que incrementarían la eficiencia del intercambio de información.

*“Sobre el particular, sería de gran ayuda la implementación de programas de capacitación especial para el personal de las autoridades tributarias, debido a que la falta de conocimiento respecto a la asistencia mutua puede ser una barrera para el intercambio de información en sí misma. La Comisión ha reconocido esto y ofrece cursos de información adecuados a través del programa «Fiscalis»”.*¹⁹¹ (Traducción nuestra).

En ese sentido, los acuerdos de intercambio de información pueden asistir al Estado Fuente con el correcto cómputo de las utilidades atribuibles al EP, al Estado de la Residencia respecto al cómputo del monto del impuesto sobre el cual se eliminaría la doble tributación y por otro lado, el proveedor del servicio no residente tendrá certeza respecto a su responsabilidad tributaria. Este intercambio de información puede facilitar la verificación de la estructura de costos de la prestación de servicios, la veracidad de los documentos y el soporte de ingresos y gastos. Además, el intercambio de información también será útil para hacer más expeditivo el proceso de verificación de la legitimidad del proveedor de servicios no residente para reclamar los beneficios previstos para el proveedor de servicios. En tal sentido:

¹⁹⁰ GUTTENTAG, Joseph H. “Key Issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World”. En: *Bulletin for International Taxation* 11, Volume 55, 2001, pp. 546-556, p. 555.

¹⁹¹ SEER, Roman y GABER, Isabel. “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”. En: *Bulletin for International Taxation* 2, Volumen 65, 2011, pp. 88-98 p. 97. Texto original en inglés: “*In this respect, it would be helpful to implement special training programmes for the staff of the tax authorities, because a lack of knowledge regarding mutual assistance can be a barrier to the exchange of information itself. The Commission has recognized this and offers suitable training courses via the «Fiscalis» programme*”.

*“Ciertamente, la deducción de gastos por parte de contribuyentes no residentes no es simple y es potencialmente propensa al abuso. Sin embargo, considerar un alto grado de probabilidades de abuso, aún cuando se incurran en los gastos por parte de los contribuyentes no residentes, es injustificado cuando el intercambio de información es efectivo, más aún si los gastos son realizados en el Estado de la Fuente. Si son realizados en el exterior, el Estado de la Fuente tendrá que depender en el Estado de Residencia para ejercer algún control sobre el contribuyente, (...)”.*¹⁹² (Traducción nuestra).

Por ejemplo, la administración tributaria italiana ha celebrado numerosos acuerdos administrativos de naturaleza técnica con administraciones tributarias extranjeras al amparo del Art. 26 del Modelo OCDE con el objetivo de llevar a cabo auditorías conjuntas. Dentro de los casos seleccionados para la aplicación de los intercambios de información se encuentran las operaciones transfronterizas llevadas a cabo a través de un EP y que implican un considerable volumen a nivel mundial, un alto volumen de transacciones intra-grupo, la aloca-ción de actividades en países de nula o baja imposición y la manipulación de precios de transferencia, etc.¹⁹³

4.3.1.2. Asistencia en la recaudación de impuestos

El fenómeno de la globalización no sólo afecta la prestación de servicios sino también desafía a los estados cuyas jurisdicciones se encuentran limitadas a sus fronteras mientras las operaciones de las empresas cruzan fronteras. Como se explica en el Capítulo 3 de este trabajo, el incremento de los servicios transfronterizos incrementa las pesadillas de los estados vinculadas a consideraciones administrativas. En consecuencia, necesitan regulaciones de cumplimiento de obligaciones tributarias más estrictas. Como es descrito en el Art. 27 del Modelo OCDE se intenta reducir las dificultades administrativas, no obstante lo cual:

¹⁹² Véase CAMACHO PALMA, Rui. Op. Cit., *supra*, nota 99, p. 641. Texto original en inglés: “*Certainly, the deduction of expenses of non-resident taxpayers is not simple and is potentially prone to abuse. However, to attach a higher degree of probability to that even if they are incurred by a non-resident taxpayer is unjustified where exchange of information is effective, the more so if expenses are incurred in the source State. If they are incurred abroad, the Source State may have to rely on the residence State to exercise some control over the taxpayer, (...)*”.

¹⁹³ SAVERIO CAPOLUPO, Gen D. “The Role of the Italian Tax Police (Guardia Di Finanza)” en *Cross-Border Audits and Cross-Border Requests for Tax Assistance*. En: 37 *Intertax*, 2009, pp. 51-55, pp. 52-53.

*“Por un lado, la globalización dificulta a las autoridades tributarias en determinar con precisión la correcta obligación tributaria de los contribuyentes. Por el otro lado, la globalización hace la recaudación del impuesto más difícil. Los contribuyentes pueden tener activos repartidos alrededor del mundo, pero las autoridades tributarias no pueden en general, operar más allá de sus fronteras para recaudar impuestos de acuerdo al principio formal de territorialidad. La adopción del Art. 27 del Modelo OCDE en los tratados fiscales aún no ha progresado tanto, dado que la disposición es nueva. En este sentido, la asistencia mutua en base al Art. 27 del Modelo OCDE compromete a las partes contratantes del tratado fiscal, por un lado, a aceptar las pretensiones tributarias de la parte contratante (Art. 27(3)) y, por el otro lado, a establecer medidas para garantizar estas pretensiones (Art. 27 (4))”.*¹⁹⁴ (Traducción nuestra).

El Art. 27 del Modelo OCDE se refiere a dos tipos de cooperación: asistencia en la recaudación de impuestos y asistencia en la conservación de medidas que aseguren la recaudación de los ingresos en representación de los estados, subdivisiones políticas y autoridades locales. Debido a ello, la imposición de impuestos no debe ser contraria a las disposiciones de los CDIs o a cualquier otro instrumento en vigencia en la que los Estados Contratantes sean parte.

Esta herramienta puede resultar limitada en algunos estados que impidan este tipo de asistencia. Sin embargo, podría resultar útil entre los estados que mantienen un grado suficiente de comercio y de flujo de inversiones que justifiquen este tipo de asistencia. De este modo, la asistencia en la recaudación podría ayudar a la reducción de las pesadillas del Estado de la Fuente respecto a su temor a que el proveedor de servicios no residente brinde servicios en su territorio, tenga

¹⁹⁴ Véase SEER, Roman y GABER, Isabel. Op. Cit., *supra*, note 191, p. 91. Texto original en inglés: “On the one hand, globalization hampers the tax authorities in accurately determining the correct tax liabilities of taxpayers. On the other hand, globalization makes the collection of tax more difficult. Taxpayers may have assets scattered throughout the world, but the tax authorities cannot, in general, operate beyond national boundaries in collecting taxes, which is caused by the principle of formal territoriality. The adoption of Art. 27 of the OECD Model in tax treaties has not yet progressed far, as the provision is new. In this respect, mutual assistance on the basis of Art. 27 of the OECD Model commits the treaty partners, on the one hand, to collect the tax claims of the treaty partner (Art. 27(3)) and, on the other, to institute measures to secure these claims (Art. 27(4))”.

una participación sustancial en la vida económica del estado y desaparezca sin tributar en el Estado de la Fuente.

4.3.1.3. Procedimiento Amistoso

El Art. 25 (1) del Modelo OCDE referido al procedimiento amistoso permite a los contribuyentes a recurrir de común acuerdo a este procedimiento cuando consideren que las decisiones de un estado resulten o puedan resultar en una tributación en desacuerdo con las disposiciones de los CDIs o para ponerse de acuerdo para la eliminación de la doble imposición en algún caso no previsto en los CDIs. Este procedimiento puede ser utilizado cuando el impuesto es cobrado o puesto a cobro en contra las disposiciones de los CDIs.¹⁹⁵ De este modo, el procedimiento amistoso puede ser utilizado en los siguientes casos de interpretación equivocada, como las preguntas referidas a la atribución de utilidades al EP bajo el Art. 7 (2) de los Modelos o la discrepancia respecto a la configuración del EP.¹⁹⁶

Esta herramienta asegura la mejor protección al proveedor de servicios no residente y su cliente contra el cobro indebido de impuestos en el Estado de la Fuente.

4.3.2. Otras recomendaciones

4.3.2.1. La auditoría tributaria conjunta internacional

Las auditorías conjuntas representan una nueva forma de acción conjunta entre administraciones tributarias. En este tipo de auditoría, dos o más estados se unen para formar un único equipo de auditoría para llevar a cabo un examen a los contribuyentes. De esta forma, el contribuyente en forma conjunta realiza presentaciones y comparte información con los estados, y el equipo de auditoría conjunta incluirá a representantes de la autoridad competente, los jefes de los equipos de las auditorías y de los auditores de cada país. En consecuencia, este mecanismo puede resultar en un rápido mecanismo de solución, determinación de hechos y eficaz cumplimiento. Las auditorías conjuntas también tienen el efecto de reducir el tiempo de las verificaciones y reducir los costos, tanto para las autoridades tributarias como para los contribuyentes.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Sec. 8, 2da oración Com. OCDE al Art. 25.

¹⁹⁶ Sec. 9, 2da oración Com. OCDE al Art. 25.

¹⁹⁷ OCDE. *Joint Audit Report*. Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Istanbul, Septiembre 2010, pp. 1-64 p. 2 y 12. <<http://www.oecd.org/>

La auditoría conjunta puede ayudar a obtener una fotografía completa de la obligación tributaria vinculada a la provisión de servicios transfronterizos en el Estado de la Fuente cuando la auditoría interna no es suficiente en los casos como los de EP. De este modo, la auditoría conjunta internacional puede resolver las dificultades administrativas vinculadas a la aplicación del examen de la presencia mínima, de ingresos brutos, determinación de la atribución de utilidades y la recaudación de impuestos. Adicionalmente, dicha alternativa puede reducir la carga para el contribuyente en los diferentes estados en las que se llevarían a cabo auditorías respecto a similares intereses y transacciones; así como puede proporcionar evidencias para determinar ingresos correctos y completos, y que los gastos y los impuestos son reportados de acuerdo con la legislación interna¹⁹⁸ en base a una tributación sobre rentas netas a través de una cooperación administrativa eficiente y eficaz.

Finalmente, la auditoría conjunta puede ayudar con la recaudación de impuestos, la reducción de la carga del cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la solución de controversias tributarias a tiempo y de manera eficiente, proporcionando certeza a los contribuyentes.¹⁹⁹

4.3.2.2. Las Resoluciones Anticipadas

Este mecanismo tiene como objeto obtener una decisión vinculante para un caso concreto referida a la determinación de la configuración de un EP en casos de incertidumbre, por ejemplo en la aplicación del examen de presencia mínima, ingresos brutos y del “*mismo proyecto o proyectos relacionados*” o, por rutina, para confirmar la ausencia del EP por la correspondiente autoridad tributaria. De esta manera, futuras disputas podrán ser evitadas.

Las resoluciones anticipadas interpretan y aplican la norma tributaria a una serie de hechos aplicables a un contribuyente específico. De este modo, el contribuyente podrá acudir a las resoluciones anticipadas a fin de obtener una opinión sobre un tema particular antes de la presentación de la declaración jurada de impuestos o ante un conflicto planteado por las autoridades fiscales, siendo apelables por el contribuyente. Las decisiones en las resoluciones anticipadas constituyen

dataoecd/10/13/45988932.pdf>, visitado el 13 de julio de 2011.

¹⁹⁸ OCDE. *Ibíd.*, *supra*, nota 197, p. 8.

¹⁹⁹ OCDE. *Ibíd.*, *supra*, nota 197, p. 9.

un tema definitivo y vinculante respecto a una transacción en particular para los contribuyentes y para las autoridades tributarias con jurisdicción sobre el contribuyente en relación con la transacción materia de pronunciamiento. Esta alternativa tiene la ventaja de brindar certeza a partir de la posición de la autoridad tributaria. Como cuestión práctica, las resoluciones anticipadas hacen que las controversias sean menos probables en una auditoría posterior.

*“Esta seguridad puede ser críticamente importante en transacciones a gran escala o de alta visibilidad. Esta seguridad puede también ser solicitada como resultado de la complejidad de la transacción o, en el caso de ciertas corporaciones públicas, puede ser necesario por consideraciones del accionista. Además, la resolución permitiría al contribuyente reestructurar la operación, de ser necesario, para poder obtener los efectos tributarios deseados. Dicha reestructuración a menudo puede ser afectada en el negocio a un costo bajo o nulo. Finalmente, el proceso de la resolución da al contribuyente un buen indicio de los tipos de preguntas que las (autoridades tributarias) pueden tener en el futuro (...) Por supuesto, se debe considerar los gastos y el tiempo vinculados a la obtención de dicha resolución. El gasto puede ser menor si se tiene en cuenta que el asunto objeto de la resolución podría ser objeto de una futura auditoría”.*²⁰⁰ (Traducción nuestra).

4.3.2.3. Presentación de pre-declaraciones

La presentación de pre-declaraciones permitiría a los contribuyentes resolver, antes de la presentación de las declaraciones juradas, el tratamiento tributario de un tema que es probable que sea materia de disputa en una auditoría posterior a la presentación de dicha declara-

²⁰⁰ TRIPLETT, Charles S. y MALONEY, Jennifer C. “Advance Rulings in the United States”. En: *Bulletin for International Taxation* 9/10, Volumen 55. 2001, pp. 407-416, p. 412. Texto original en inglés: “Such assurance can be critically important in large-scale or high-visibility transactions. This assurance may also be required as a result of the complexity of the transaction or, in the case of certain public corporations, may be necessitated by shareholder considerations. In addition, the ruling allows the taxpayer to restructure the transaction, if necessary, in order to obtain the desired tax effect. Such restructuring can often be affected at little or no business cost. Finally, the ruling process gives the taxpayer a good indication of the types of questions that the (tax authorities) may raise in the future (...) Of course, one must consider the expenses and delay associated with seeking a ruling. The expense may be less of a consideration where it is likely that the issue will be raised on audit”.

ción. En tal sentido, debe señalarse que:

“En general, el IRS considerará que la presentación de pre-declaraciones en asuntos que involucren ya sea (1) una determinación de hechos o (2) una aplicación de principios legales bien establecidos a hechos ya convenidos”.²⁰¹ Por ejemplo, el IRS aceptará una presentación de pre-declaración cuando la distribución de deducciones del contribuyente, incluidos los gastos generales y de administración, tienen relación con todo el ingreso bruto que refleja apropiadamente la relación de hecho entre las deducciones y el ingreso bruto.²⁰² “La presentación de pre-declaraciones brinda al contribuyente certeza legal en los tema(s) acordados y evita que los mismos sean cuestionados durante una auditoría. La emisión de una pre-declaración que resuelve temas previamente a la presentación final de una declaración permite que el contribuyente evite los costos, cargas y retrasos que generan controversia en una auditoría entre el IRS y el contribuyente. Como una cuestión práctica, la ventaja de este programa puede verse limitada debido a su duración. La solicitud debe ser resuelta previamente a la presentación de la declaración final de impuestos. Sin embargo, este programa puede constituir una herramienta importante en la declaración de ingresos antes de la realización de una auditoría”.²⁰³ (Traducción nuestra).

Esta herramienta puede resultar muy útil para el proveedor de servicios no residente a fin de contar con la certeza que su atribución de utilidades será reconocida por el Estado de la Fuente.

²⁰¹ Véase TRIPLETT, Charles S. y MALONEY, Jennifer C. *Ibíd.*, *supra*, nota 200, p. 408. Texto original en inglés: “*In general, the IRS will consider entering into a PFA on issues that involve either (1) a factual determination or (2) an application of well settled legal principles to agreed-upon facts*”.

²⁰² Véase TRIPLETT, Charles S. y MALONEY, Jennifer C. *Ibíd.*, *supra*, nota 200, p. 411.

²⁰³ Véase TRIPLETT, Charles S. y MALONEY, Jennifer C. *Ibíd.*, *supra*, nota 200, p. 413. Texto original en inglés: “*PFA provides the taxpayer with legal certainty on the agreed-upon issue(s) and avoids such issues from becoming an issue in an audit. The issuance of a PFA that resolves issues prior to the filing of a return permits taxpayers to avoid the costs, burdens and delays that are frequently involved in audit disputes between the IRS and the taxpayer. As a practical matter, the ability to take advantage of this program may be limited because of timing. The request must be able to be resolved prior to filing the tax return. Nonetheless, this program could provide an important tool in resolving reporting issues before an audit*”.

4.3.2.4. *La presentación voluntaria de las declaraciones juradas tributarias sobre renta neta*

El proveedor de servicios no residente como contribuyente podría tener la opción de escoger ser gravado sobre renta bruta o sobre renta neta. En ese sentido, una alternativa podría ser la combinación de un mecanismo de retención con el correspondiente procedimiento de devolución en caso de retención en exceso, y, por otro lado, la opción de la presentación de una declaración jurada sobre renta neta. Como es sugerido por Doernberg sería eficiente y justo:

*“(...) la inclusión de un mecanismo para permitir a los proveedores de los Estados de la Residencia para presentar declaraciones juradas de impuestos sobre renta neta en los Estados de la Fuente. Esta característica es necesaria para superar el problema de la excesiva carga tributaria que puede estar asociada con una tributación sobre renta bruta basada en la propuesta, conjuntamente con las preocupaciones de la doble imposición (...)”.*²⁰⁴ (Traducción nuestra).

En consecuencia, las distorsiones y la excesiva carga administrativa podrían ser reducidas permitiendo la presentación de la correspondiente declaración jurada sobre renta neta en el Estado de la Fuente. De este modo, el no requerimiento de obtención de un número de identificación tributaria para obtener la autorización para los correspondientes documentos tributarios, contar con libros contables, elaboración de balances anuales y los pagos provisionales mensuales no serían necesarios para que el prestador de servicios no residente tribute sobre renta neta. Obviamente, la declaración sobre renta neta por el proveedor de servicios no residente debe ser soportado con documentación fiable que permita al Estado de la Fuente verificar la atribución de utilidades al EP Servicios.

Debe tenerse en cuenta que el requerimiento de contar con registros contables y comerciales se encuentra más vinculado a la presencia de un lugar fijo de negocios como EP, cuya presencia es indefinida en el tiempo de manera tal que el nivel de participación del proveedor de servicios no residente es comparable a la de un sujeto residente, ca-

²⁰⁴ Véase PINTO, Dale. Op. Cit., *supra*, nota 184, p. 275. Texto original en inglés: *“(...) inclusion of a mechanism to allow vendors from residence countries to file on a net basis in source countries. This feature is necessary to overcome the potential excessive tax burden that may be associated with a gross-based tax under the proposal, along with concerns of double taxation (...)”.*

racterísticas que definitivamente no se dan en el caso de la prestación de servicios transfronterizos.

Asimismo, esta alternativa puede evitar el exceso de crédito por impuesto pagado en el exterior (esto como resultado de una tributación sobre renta bruta según la legislación interna del Estado de la Fuente) que no puede ser reconocido en el Estado de la Residencia.

4.3.2.5. Simplificación administrativa

Sería útil que se implemente la simplificación administrativa en caso de un EP configurado ante circunstancias inesperadas en donde el Estado de la Fuente no aplique multas ni intereses por cumplir con posterioridad con la presentación de declaraciones juradas y pago ante el reconocimiento retroactivo de un EP.²⁰⁵

4.3.2.6. La aceptación de documentación alternativa confiable para acreditar los ingresos

A fin que un proveedor de servicios tribute sobre renta neta, el Estado de la Fuente debería considerar como válido no sólo los registros contables sino los estados financieros auditados del proveedor de servicios con las correspondientes notas. Asimismo, en el caso de licitaciones públicas o privadas, el Estado de la Fuente debería basar su evaluación en la propuesta económica o la presentación del correspondiente reporte financiero de los servicios prestados con las correspondientes facturas que acreditarían los gastos incurridos para la prestación de los servicios.

Si el Estado de la Fuente desea contar con información confiable a fin que la renta del EP sea fácilmente cuantificable y los reclamos de los gastos se encuentren sustentados, se debe considerar como documentación aceptable los asientos contables, facturas, comprobantes y libros contables del cliente de los servicios que está bajo el control completo del Estado de la Fuente. Más aún cuando la documentación puede ser verificada por el Estado de la Fuente a través del intercambio de información.

5. CONCLUSIONES

Actualmente, la posibilidad de llevar a cabo negocios y prestar servicios sin la necesidad de una presencia física es un factor relevante que

²⁰⁵ Véase LOOSE, Felix. Op. Cit., *supra*, nota 52, p. 2.

desafía tanto al Estado de la Fuente como al Estado de la Residencia y promueve la inclusión de una disposición de EP Servicios en los CDIs. Países desarrollados que estuvieron reticentes a incluir el referido EP están considerando la inclusión de la disposición EP Servicios en la red de sus CDIs debido a que dichos servicios implican cantidades significativas de dinero.

Es por ello, que por mucho tiempo, a diferencia del Modelo ONU, el Modelo OCDE no consideró la inclusión del EP Servicios debido al temor de algunos estados a que dicho tipo de EP incrementaría el grado de cumplimiento de obligaciones tributarias y la carga administrativa de empresas y autoridades tributarias vinculadas a: (i) control de presencia mínima del proveedor de servicios no residente a fin determinar la configuración del EP Servicios; (ii) determinación de las utilidades del EP Servicios; (iii) recaudación del impuesto; (iv) determinación del monto sobre el cual se debe eliminar o mitigar la doble tributación. Sin embargo, en el año 2008, el EP Servicios fue incorporado a nivel de Com. OCDE referido al Art. 5 pero no en el mismo Modelo, como expresión de un remanente del referido temor.

Cabe señalar, que las pesadillas o dificultades administrativas son los factores más relevantes que deben tenerse en cuenta a fin de asegurar el suficiente grado de certeza que minimice el riesgo de conflictos internacionales, facilite la prestación de servicios transfronterizos o prevenga la excesiva carga del cumplimiento de obligaciones tributarias y consumo de recursos por parte de los estados, contribuyentes y agentes de retención.

Por otro lado debe tenerse en cuenta que resulta injustificado el temor vinculado a la inclusión de la disposición EP Servicios en los CDIs basados en el Modelo OCDE y en el Modelo ONU por parte de los estados, contribuyentes y agentes de retención. Ello debido a que muchas de las pesadillas que son atribuidas al EP Servicios no son exclusivas del mismo. Asimismo, los problemas vinculados al examen del control de presencia mínima de los contribuyentes no residentes en el Estado de la Fuente existen también en el examen de presencia mínima para trabajadores dependientes regulado en el Art. 15(2) del Modelo OCDE. Finalmente, dichas pesadillas pueden ser mitigadas con una intensiva cooperación internacional entre estados.

Respecto de la pesadilla vinculada a la evaluación de la configuración de un EP Servicios, desde la perspectiva del Estado de la Fuente, el contribuyente y el agente de retención la aplicación de los exámenes de ingresos brutos y un *“mismo proyecto o proyectos relacionados”* re-

sultan imprácticos. Esto es debido a que ambos exámenes requieren una gran cantidad de información a ser recopilada, ya sea del proveedor de servicios no residente o a través del intercambio de información. En consecuencia, ante la falta de información apropiada, el agente de retención, en la mayoría de los casos, estará obligado a inhibirse de aplicar las disposiciones del CDI y el proveedor de servicios no residente tendrá que lidiar con el procedimiento de devolución si es que está previsto en la legislación interna del Estado de la Fuente; caso contrario deberá iniciar el procedimiento correspondiente a fin que se le apliquen las disposiciones del CDI. Asimismo, la aplicación del examen de un *“mismo proyecto o proyectos relacionados”* puede ser visto como una pequeña concesión a la fuerza de atracción debido a que se basa en el mismo principio de agregación.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la falta de adecuados mecanismos para la tributación sobre renta neta y la recaudación de impuestos constituyen barreras significativas para el flujo de servicios transfronterizos que no sólo afecta al Estado de la Fuente sino a los contribuyentes y agentes de retención.

La pesadilla vinculada a la determinación del impuesto pagado en el exterior a fin de determinar el monto sobre el cual se eliminará la doble tributación o se mitigará la misma por parte del Estado de la Residencia no es problema exclusivamente generado por el Estado de la Fuente sino en la mayoría de los casos no tiene nada que ver con este último estado. En ese sentido, el Estado de la Residencia debería aceptar el monto de utilidades del EP computado por el Estado de la Fuente.

Debe tenerse en cuenta que si bien algunos estados ya han tratado de resolver las referidas pesadillas tal como se expone en el Capítulo 4, estas soluciones no son siempre exitosas. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en los CDIs basados en los Modelos existen herramientas que pueden resultar útiles para los Estados a fin de mitigar con las pesadillas descritas en el Capítulo 3 del presente trabajo. Dichas herramientas pueden eliminar el grado de incertidumbre respecto a la obligación tributaria del proveedor de servicios no residente así como la carga administrativa vinculada al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la configuración de un EP como la responsabilidad tributaria que se genera para el cliente de los servicios como agente de retención.

Nótese que la mayoría de las pesadillas mencionadas previamente tienen su origen en la falta de información confiable y oportuna, por lo

que una auditoría conjunta internacional podría resolver las dificultades administrativas vinculadas a la aplicación de los exámenes de presencia mínima e ingresos brutos; así como la determinación de la atribución de utilidades y la recaudación de impuestos. Asimismo, las auditorías conjuntas internacionales, las resoluciones anticipadas, la presentación de pre-declaraciones, la voluntaria presentación de declaraciones juradas en base a rentas netas; y, la no aplicación de intereses y multas por la presentación posterior de las declaraciones juradas y correspondientes pagos de tributos por configuración de EP en circunstancias imprevistas como resultado de un reconocimiento expost de un EP; constituyen soluciones útiles para mitigar las pesadillas.

En ese sentido, las alternativas propuestas teniendo en cuenta que cada vez más empresas operan en un contexto más globalizado permitirían a los estados interactuar con las nuevas formas de hacer negocios, mitigar sus pesadillas y reducir la carga administrativa vinculada al control de los servicios transfronterizos siempre y cuando se decidan a llevar la cooperación internacional a otro nivel.

Finalmente, para el caso del EP Servicios, no parece apropiada la exigencia de registros contables y la preparación de estados financieros debido a que la prestación de servicios es una actividad que no involucra la presencia de activos que justifique este tipo de control.

Lima, octubre de 2011.

BIBLIOGRAFÍA

1. ANSHU MAHARAJ, Jock McCormack. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, General, Volumen 94a. Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 83- 107.
2. ARNOLD, Brian J. "The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess". En: *Tax Treaty Monitor Bulletin for International Taxation* 12, Volumen 65, 2010, publicado en línea, <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011.
3. ARNOLD, Brian J. "The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess". En: *Bulletin for International Taxation* 2, Volumen 65, 2011, pp. 59-68.
4. ARNOLD, Brian J. "Time Thresholds in Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 6, Volumen 62, 2008, pp. 218-231.
5. ARNOLD, Brian J. "International Tax Treaty News". En: *Bulletin for International Taxation*. (7) Volumen 64, 2010, publicado en línea <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011.
6. ARNOLD, Brian J. and SASSEVILLE, Jacques. "Source rules for taxing business profits under tax treaties". En: *The taxation of business under tax treaties*. Toronto: Canadian Foundation, 2003, pp. 109-131.
7. ARNOLD, Brian J. "Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 10, Volumen 57, 2003, pp. 476-492.
8. ARNOLD, Brian J., SASSEVILLE, Jacques y ZOLT, Eric M. "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 5, Volumen 57, 2003, pp.187-207, publicado en línea, <<http://online.ibfd.org/kbase/>>, visitado el 15 de julio de 2011.
9. AVERY JONES, John F. "The «One True Meaning» of a Tax Treaty". En: *Bulletin for International Taxation* 6, Volumen 55, 2001, pp. 220-224.

10. BAKER, Philip y S. Collier, Richard. *The attribution of profits to permanent establishments*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 91b, Amsterdam: Kluwer Law International, 2006, pp. 21-67.
11. BENNET, Mary C. y DUNAHOO, Carol A. "The Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Issues and Recommendations". En: 33 *Intertax*, 2005, pp. 51-67.
12. BENNET Mary y RUSSO Raffaele. "Discussion Draft on a New Art. 7 of the OECD Model Convention". En: *International Transfer Pricing Journal* 4 Volume 2, 2009, pp. 73-80.
13. BLANLUET, Gauthier y DURAND, Philippe J. Relatores generales. *Key practical issues to eliminate double taxation of business income*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 96b, Paris: Kluwer Law International, 2011, pp. 17-57.
14. BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE TO THE OECD (BIAC). *Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services*. Paris, 2007, p. 3, <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/40/39918710.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
15. CAMACHO PALMA Rui. "The Paradox of Gross Taxation at Source". En: *Intertax* 12 Volumen 38, 2010, pp. 624-642.
16. CAMPBELL, Colin y MCDOWELL, Terry. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 94a. *Is there a permanent establishment?*, Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, Relatores generales, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 169-192.
17. COCKFIELD, Arthur. "The Taxation of Permanent Establishments in Canada". En: *Bulletin for International Taxation* 8 Volumen 68, 2009, pp. 374-380.
18. COCKFIELD, Arthur. "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test". En: *Can. Bus. L.J.* Volumen 38, 2003, pp. 400-422.
19. DENYS LIEVEN, "Belgian: The Concept of Permanent Establishment Revised and Other Reflections Beyond". En: *Bulletin for International Taxation* 8 Volumen 62, 2008, pp. 440-451.

20. DOERNBERG, Richard L., *International Taxation in a nut shell*. Eighth Edition, United States: Thomson West, 2009.
21. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Exchange of information under Article 26 of the UN Model Tax Convention". En: *Bulletin for International Taxation* 12 Volumen 53, 1999, pp. 541-548.
22. GARG, Rahul. *Service Permanent Establishment in OECD: Alternative PE rules*. Seminario A, a cargo de Joseph Rock, Vancouver: 63ro Congreso Anual IFA, 2009.
23. GUTTENTAG, Joseph H. "Key Issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World". En: *Bulletin for International Taxation* 11 Volumen 55, 2001, pp. 546-556.
24. ISAKOVA, Sholpan. "Taxation of Non-Resident Companies under Kazakhstan's New Tax Code and Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 4 Volumen 56, 2002, pp.163-168.
25. LOOSE, Felix, et al. *Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services*. Frankfurt am Main: 2007, p. 1, <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/39918761.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
26. LÜDICKE, Jürgen. "Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment". En: *Bulletin for International Taxation* 5, Volumen 58, 2004, pp.190-194.
27. MALHERBE, Jacques and DAENEN, Philip. "Permanent Establishments Claim Their Share of Profits: Does the Taxman Agree?". En: *Bulletin for International Taxation* 7 Volumen 64, 2010, pp. 359- 366.
28. MATCHEKHIN, Victor, "Russian Federation Tax Authorities Issue Recommendations on the Taxation of Permanent Establishments". En: *European Taxation* 10 Volumen 43, 2003, pp. 389-392.
29. MAZANSKY, Ernest. "South Africa's Treaty Network - Why is South Africa the Meat in the Sandwich?". En: *Bulletin for International Taxation* 4, Volumen 63, 2009., pp. 145-151.
30. MELO, Ignacio y ORELLANA, Juan Pablo. *Is there a permanent establishment?*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, Relato-

- res generales, Volumen 94a, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp.193-210.
31. MOOIJ, Hans, *Administrative Aspects in the Application of Double Tax Treaties*. Presentación realizada en International Tax Center - Leiden University durante la presentación llevada a cabo el 19 de noviembre de 2010.
 32. OCDE. Forum on Tax Administration. *Joint Audit Report*. Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Istanbul (Septiembre 2010), pp. 1-64, <<http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/45988932.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
 33. OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes*. Public discussion draft, Paris: OCDE, 8 de diciembre de 2006, <<http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
 34. OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*. Final Report, Paris: OECD, 2004, <<http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
 35. PIJL, Hans. "The OECD Services Permanent Establishment Alternative". En: *European Taxation* 9, Volumen 48, 2008, pp. 472-476.
 36. PIJL, Hans, *Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services*, Amstertam: 2007, <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/57/39918780.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
 37. PINTO, Dale. "The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold". En: *Bulletin for International Taxation* 7, Volumen 60, 2006, pp. 266-279.
 38. RAWAL RADHAKISHAN. *Taxation of Permanent Establishments: an international perspective*. London: Spiramus Press Ltd, 2006.
 39. REIMER, Ekkehart, SCHIMD, Stefan y URBAN, Nathalie, ed. *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2010.
 40. ROMANO Carlo y RUSSO Raffaele. "Italian Tax Consequences of Permanent Establishments". En: *Bulletin for International Taxa-*

tion 8/9 Volumen 64, 2010, pp.456-462.

41. RUSSO, Raffaele. "Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties". En: *Bulletin for International Taxation* 10 Volumen 63, 2009, pp. 482-488.
42. RUSSO, Raffaele. "Tax Treatment of «Dealings» Between Different Parts of the Same Enterprise under Article 7 of the OECD Model: Almost a Century of Uncertainty". En: Volumen 58, *Bulletin for International Taxation*. 2004, pp. 472-485.
43. SAVERIO Capolupo, Gen. D. "The Role of the Italian Tax Police (Guardia Di Finanza)" in Cross-Border Audits and Cross-Border Requests for Tax Assistance". En: 37 *Intertax*. 2009, pp. 51-55.
44. SAWYER Adrian J., M. Com. "Enforcing New Zealand's Tax Laws via International Tax Recovery Agreements". En: *Bulletin for International Taxation* 1 Volumen 54, 2000, pp. 34-40.
45. SCHINDEL, Angel y ATCHABAHIAN, Adolfo. Relatores generales. *Source and Residence: A new configuration of their principles*. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 90a, Buenos Aires: Kluwer Law International, 2005, pp. 21-99.
46. SEER, Roman y GABER, Isabel. "European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements". En: *Bulletin for International Taxation* 2 Volumen 65, 2011, pp. 88-98.
47. SKAAR, Arvid A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation N° 13. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.
48. SOFTWARE COALITION. Public comments on the discussion draft on the tax treaty treatment of services. California: 2007, p. 4. <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/51/39918844.pdf>>, visitado el 13 de julio de 2011.
49. SOUSA CARVALHAO, André. Is there a permanent establishment?. International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen 94a, Jacques Sasseville y Arvid A. Skaar, Relatores generales, Vancouver: Kluwer Law International, 2009, pp. 151-167.

50. TRIPLETT, Charles S. y MALONEY Jennifer C. “Advance Rulings in the United States”. En: *Bulletin for International Taxation* Volume 55, 9/10 2001, pp. 407-416.
51. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary, to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with particular reference to German treaty practice*. Third Edition, United Kingdom: Kluwer Law International Ltd, 1997.
52. WICHMANN, Michael. “The Taxation of Services: Is the Permanent Establishment the appropriate threshold?”. En: *Bulletin for International Taxation* 5 Volumen 58, 2004, pp. 201-204.

TABLA DE CASOS DE LA CORDE DE JUSTICIA EUROPEA, OFICIOS E INFORMES

1. C- 290/04 Scorpio (2006) (2006/14/0109).
2. ITA N° 8084/Mum/04 ITAT *McDermott* (2004).
3. ITA N° 1532/Mum/05 ITAT *Valentine Maritime* (2005).
4. Oficio N° 021-2000-KC000 emitido el 15 de marzo de 2000 por SUNAT.
5. Informe N° 039-2006-SUNAT/2W0000 emitido el 6 de febrero de 2006 por SUNAT.
6. Informe N° 2,890 de fecha 4 de agosto de 2005 por el SII.
7. Informe N° 614 de fecha 14 de marzo de 2011 por el SII.