



Melba Isabel Alcántara Cornelio
Asociada de Headrick Rizik Álvarez y
Fernández.

DERECHO TRIBUTARIO

El establecimiento permanente: ¿medida antiabuso o mecanismo de imposición abusiva?

RESUMEN: Indudablemente, constituye un derecho legítimo de todo Estado la imposición de las rentas generadas en su territorio. Sin embargo, en muchos casos la administración tributaria ignora el propósito de la figura del establecimiento permanente o EP —que no es más que permitir al Estado de la fuente percibir impuestos sobre beneficios obtenidos en su territorio— tergiversando el sentido de la norma y acortando el umbral necesario para la determinación de la existencia de un EP.

PALABRAS CLAVES: Agente dependiente, asentamiento operativo, comisionista, establecimiento permanente, EP, lugar fijo de negocios, OCDE.

Conforme los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹, el concepto de establecimiento permanente es aplicado para determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios generados por una empresa residente en otro². Considerando que dicho criterio ha sido reconocido por un importante número de jurisdicciones, es posible afirmar que existe un consenso universal sobre el hecho de que no podrán ser gravados los beneficios obtenidos por un no residente a menos que sean generados a través de un EP.

A pesar de lo anterior, muchos Estados se exceden en la determinación de la existencia de establecimientos permanentes, desnaturalizando su verdadera finalidad y extendiendo su alcance más allá de lo establecido por la legislación y los propios criterios de la OCDE. Las administraciones de varios países han justificado su postura en la debilidad del criterio tradicional de EP para alcanzar el objetivo perseguido, que es permitir a los Estados la imposición de beneficios generados de forma asentada en su territorio. Sin embargo, otras administraciones tributarias menos agresivas han optado por la realización de ajustes valorativos en materia de precios de transferencia, verificando la existencia de una adecuada retribución asignada al valor de mercado.

I. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El Código Tributario de la República Dominicana define el EP como un lugar fijo de negocios en que una persona física, jurídica o entidad no residente efectúa toda o parte de su actividad³. De acuerdo a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, deberán cumplirse las siguientes condiciones a fin de que pueda argumentarse la existencia de un EP: (i) deberá existir un “lugar de negocios”, como por ejemplo un local, o incluso maquinaria o equipos; (ii) el lugar de negocios debe ser “fijo”, es decir, que debe estar establecido en un lugar determinado con cierto grado de permanencia; y (iii) deberán realizarse las actividades propias de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Aunque la concurrencia de dichos requisitos es imprescindible para la configuración de un “lugar fijo de negocios”, entendemos necesario hacer especial énfasis en el tercero de ellos, por ser el más subjetivo y cuya interpretación, en la práctica, ha sido objeto de mayores debates.

Conforme la definición internacionalmente aceptada de EP, en el lugar fijo de negocios deberá ser realizada por la empresa toda o parte de su actividad. Pero, ¿cuándo podría entenderse que una empresa residente en un Estado realiza “parte” de su actividad en otro Estado, hasta el punto de ser sometida a su jurisdicción fiscal? La OCDE recomienda que esta interrogante sea contestada con el análisis del objeto

1 A pesar de que la República Dominicana no es miembro de la OCDE, la Dirección General de Impuestos Internos ha propuesto en su Plan Estratégico Institucional 2014-2017 “el cumplimiento con las mejores prácticas institucionales de la OCDE”.

2 OCDE, Comité de Asuntos Fiscales. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2010, p. 137.

3 Párrafo II, artículo 270 de la Ley 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana.



principal de la empresa, contestando una simple pregunta: ¿a qué me dedico? Y es que para fines de determinar si efectivamente podrían ser atribuibles los beneficios de la empresa a ese lugar de negocios, es preciso descartar que las actividades realizadas sean de carácter auxiliar o preparatorio.

El Modelo de Convenio de la OCDE establece una serie de actividades que deben ser excluidas por los Estados al momento de determinar si una entidad no residente tiene una participación activa en su economía, por entender que no constituyen parte esencial de la empresa ni contribuyen a su productividad dado su carácter *auxiliar* o *preparatorio*. Además, descarta aquellos lugares de negocios que, a pesar de que contribuyen efectivamente a la productividad de la empresa, prestan servicios tan ajenos a la obtención del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios que les serían imputables⁴. Ciertamente, no podría decirse que la existencia de una nave industrial a disposición de una empresa que se dedica a la venta de automóviles constituye un EP de esta última cuando su único uso es el almacenamiento de repuestos, aun cuando dichos repuestos fueran a ser utilizados en la reparación de los vehículos vendidos.

II. DISCREPANCIAS PLANTEADAS POR DIVERSAS INTERPRETACIONES DE LA DEFINICIÓN DE EP

Señala el expresidente de nuestra Suprema Corte de Justicia, el magistrado Jorge Subero Isa, que “el Derecho se nutre de la realidad existente en un país en un momento determinado, y sin importar que una norma jurídica sea importada o no la realidad le imprime el sello de la situación prevalectante cuando llega la ocasión de su aplicación”.⁵ Desde el punto de vista de la aplicabilidad de la norma fiscal, la realidad es que a pesar de las extensas aclaraciones publicadas por la OCDE para su interpretación, cada Estado es soberano en el cobro de impuestos y en la determinación de su forma de recaudación. Un claro ejemplo de ello es nuestra legislación vigente, más específicamente la Ley núm. 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible⁶.

El Código Tributario de la República Dominicana establece que las personas físicas, jurídicas o entidades no residentes que obtengan rentas en el territorio dominicano mediante un EP tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento⁷. El Reglamento de Aplicación de la Ley núm. 253-12⁸ amplía el ámbito de aplicación

4 OCDE, *ob. cit.*, p. 139. “...la atribución de beneficios a un establecimiento permanente en virtud del apartado 2, resultará del cálculo de los beneficios (o pérdidas) derivadas del conjunto de sus actividades, comprendidas las transacciones con empresas independientes, las transacciones con empresas asociadas (aplicando directamente las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia) y las operaciones internas con partes de la empresa”.

5 SUBERO ISA, Jorge. *La tasa de interés del mercado como sustituto de la tasa de interés legal en las indemnizaciones complementarias*. Disponible en la página: <http://jorgesuberoisa.blogspot.com/2013/06/la-tasa-de-interes-del-mercado.html> [Consulta del 2 de agosto de 2015].

6 REPÚBLICA DOMINICANA, *Ley núm. 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible*. G. O. núm. 10697, 13 de noviembre de 2012.

7 *Párrafo II, artículo 270 del Código Tributario*.

8 Artículo 1 del Decreto núm. 50-13 que establece el Reglamento de Aplicación de la Ley núm. 253-12.

del citado concepto, y establece que “se entenderán por entidades no residentes tanto aquellas que en su país de origen tengan personalidad jurídica, como las que no, incluyendo entidades de derecho extranjero como *partnership*, *trust*, *anstalt* o *stiftung*, sucursales, entre otras”. La administración dominicana no es la primera en detenerse a estudiar el tratamiento fiscal del *partnership* o sociedad, *trust* o fideicomiso, *anstalt* o institución, y *stiftung* o fundación. Sin embargo, sí es la primera nación de habla hispana en incorporar dichos términos anglosajones y alemanes en su normativa interna.

II.1) Interpretaciones del término “agente dependiente”

Según el artículo 270 de nuestro Código Tributario, podrán constituir un EP “representantes o agentes dependientes o independientes, cuando estos últimos realizan todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa”. El agente dependiente al que se refiere el Código es una figura de carácter fiscal más que contractual, por lo que no será necesario que medie un contrato de agencia entre las partes. Bastará con que una persona física o jurídica tenga la potestad de realizar negociaciones de manera habitual en nombre de un no residente para que *pueda ser* considerado como un agente dependiente de este último y por tanto se reconozca la existencia de un EP.

Para ser excluido de la consideración de EP, el agente deberá actuar en el marco ordinario de sus actividades y ser independiente en todo el sentido de la palabra, tanto desde el punto de vista económico como jurídico. Esto significa que su actividad principal deberá ser precisamente la de agente, por lo que sus actuaciones deberán ser efectuadas con plena libertad y bajo su total discreción (sin la imposición de instrucciones detalladas), asumiendo el riesgo económico de cada una de ellas. Señala la OCDE que:

Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales⁹.

En la sentencia dictada respecto del caso Zimmer, el Consejo de Estado francés efectúa una interpretación del término “agente dependiente” cabalmente apegada a la norma y a los principios internacionalmente aceptados, concluyendo que “el agente sólo determina el nacimiento de un EP si interviene legal y formalmente en nombre de su comitente”.¹⁰ A pesar de ser aplaudida por muchos Estados, la citada decisión fue sumamente atacada por otros países europeos con políticas fiscales más agresivas (como España), los cuales criticaron al Consejo de Estado por adoptar “una interpretación ‘antidínámica’ o estática de la doctrina [de la OCDE] contradiciendo con ello prin-

cipios generalmente aceptados en Derecho fiscal internacional (...) entendiendo rotundamente que la operativa fundada en un contrato de comisionista estándar bajo la ley francesa, impide absolutamente la figura del EP”¹¹.

Al igual que el Consejo de Estado francés, el Tribunal Supremo de Noruega efectuó lo que también fue considerado por muchos como una justa aplicación de los comentarios de la OCDE, cuando en su sentencia para el caso *Dell Products c. Skatt Ost*¹² (decisión en la que de hecho es citado el fallo del caso Zimmer) argumenta que su Convenio de Doble Imposición con el Reino Unido requiere la existencia de una vinculación legal por parte del agente a fin de que sea considerado un EP, y dispone que no podrá aplicarse dicha consideración a la vinculación entre las empresas y sus comisionistas por el hecho de que no están facultados para concluir contratos.

Distinta fue la interpretación del Tribunal Económico Administrativo Español (TEAC), el cual un año después de emitida la sentencia del Tribunal Supremo de Noruega, decidió que la empresa Dell sí tenía un EP en España por existir un “lugar fijo de negocios”. A pesar de que la extranjera Dell solo tenía en España un empleado sin capacidad de decisión sobre la página web de la entidad, y aun cuando el servidor del portal se encontraba fuera de dicho territorio, el Tribunal entendió que la existencia de una tienda en la página web de Dell dedicada a los clientes atendidos presencialmente por la entidad local mostró “una integración en el esquema de producción y venta del grupo”, señalando que “la existencia de una sociedad, con personal dedicado a la página web para el mercado español, determina la existencia de un EP, puesto que no es necesaria la presencia en España de un servidor operado directamente por la empresa”.¹³

II.2) Discrepancias en la identificación de “lugares fijos de negocios”

En el mismo año en que fue dictada por el TEAC la resolución sobre el caso Dell, fue emitida por el Tribunal Supremo de España la decisión del caso Roche Vitaminas¹⁴. Dicha sentencia, conocida por contradecir el criterio sentado de forma reiterada por la jurisprudencia española, determinó que las actividades de fabricación y promoción de la filial española del grupo suizo Roche Vitamins Europe Ltd. constituían un EP en España.

La doctrina del Supremo establece que la sociedad suiza no tiene un establecimiento permanente en el sentido típico, puesto que ni tiene un lugar fijo de negocios en España, ni tiene un agente dependiente con poderes para vincularle. Sin embargo, el Alto Tribunal interpreta que la redacción actual del Modelo de Convenio de la OCDE permite contemplar en la figura del agente otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa”, incluidas las que hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo

9 OCDE, *ob. cit.*, p. 112.

10 Francia, Conseil d'Etat, 31 de marzo de 2010.

11 CARMONA, Néstor. “La noción de EP en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, *Crónica Tributaria*, s.l., núm. 145/2012 (39-57), p. 45.

12 Noruega, Tribunal Supremo, 2 de diciembre de 2011.

13 España, Tribunal Económico Administrativo (TEAC), 15 de marzo de 2012.

14 España, Tribunal Supremo, 12 de enero de 2012.

de negocios, lo que choca frontalmente con la mantenida en el caso Dell por el Supremo noruego¹⁵.

En la sentencia del caso Roche, el Tribunal Supremo Español se permite crear una nueva definición de EP ante la imposibilidad de identificar los elementos esenciales para la existencia de un lugar fijo de negocios, fundamentando su decisión en la existencia de un “entramado organizativo, empresarial y administrativo” por el que es necesario tributar.

II.3) Dificultades en la identificación de establecimientos permanentes de servicios

El desarrollo de las tecnologías y la posibilidad de completar operaciones comerciales sin la necesidad de estar físicamente presentes en el Estado de la fuente ha provocado la necesidad de estudiar la aplicabilidad de la norma fiscal en escenarios no previstos por el legislador inicialmente, como es el caso de la prestación transfronteriza de servicios.¹⁶ Este tipo de reformas, las cuales dieron lugar al nacimiento de un nuevo tipo de EP conocido como “establecimiento permanente de servicios”, se encuentran justificadas en la imposibilidad de encajar dentro del concepto tradicional de EP a aquellos prestadores de servicios itinerantes capaces de generar importes significativos de renta sin la necesidad de instalaciones físicas o un lugar fijo de negocios¹⁷. Sin embargo, a pesar de la evidente necesidad de que fuesen desarrollados mecanismos para la identificación de este tipo de EP, la realidad es que la OCDE deja a la discreción de cada Estado la inclusión de esta figura en su legislación, dada la complejidad existente tanto al momento de aplicarla como de recaudar el impuesto de manera efectiva y justa a efectos del contribuyente.

El EP identificado en ocasión de la prestación de servicios transfronterizos ha sido catalogado por muchos Estados y autores como “una pesadilla”, dada la imposibilidad de compilar las informaciones requeridas para la liquidación del impuesto y la amplia libertad interpretativa que existe al momento de identificarlo. En el caso de India, por ejemplo, la legislación es sumamente agresiva y rechaza la idea de que el EP de servicios exista solo cuando el servicio sea prestado en el Estado de la fuente, señalando que:

- “(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.¹⁸”

Además de las razones antes expuestas, la noción del EP de servicios es rechazada por muchos Estados por el alto costo de la recaudación del impuesto, el cual termina siendo desproporcional al importe percibido. En el caso de los países en vías de desarrollo como el nuestro, toda infor-

mación relacionada al hecho generador tendría que ser necesariamente proporcionada por las partes a la administración, ya que la generación del beneficio en manos del no residente se produce fuera del territorio. En consecuencia, el Estado de la fuente depende totalmente de que el proveedor del servicio brinde o no a las autoridades los recursos requeridos para la fiscalización del impuesto.

Respecto de las obligaciones que recaen sobre el agente 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”.¹⁹ Al momento de resolver dicho problema será necesario contestar interrogantes como: ¿cuándo podrá el agente retener si no se sabe qué será considerado como un EP de servicios al momento de la fiscalización? ¿Qué protección tendría el agente de retención ante una situación explorada por el propio legislador, a fin de evitar la imposición de multas y sanciones? La respuesta a estas preguntas es vital al momento de estudiar este tipo de EP, toda vez que en caso de ser configurados por las autoridades fiscales, su reconocimiento generaría efectos de carácter retroactivo.

BIBLIOGRAFÍA

COCKFIELD, Arthur J. “The taxation of permanent establishments in Canada”. *Bulletin for International Taxation* 8, Vol. 68 (2009).

GIL PECHARROMÁN, Xavier. *Nueva doctrina fiscal sobre multinacionales (2013)* [en línea]. Disponible en página: http://www.economistas.org/Contenido/Consejo/ResumenPrensa/1_2013/12_ENERO/18-01-13/3_fiscal_multin.pdf. [Consulta: 14 de julio de 2015].

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), Comité de Asuntos Fiscales. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2010.

REPÚBLICA DOMINICANA. *Decreto núm. 50-13 que establece el Reglamento de Aplicación de la Ley núm. 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible*. G. O. núm. 10710, 18 de febrero de 2013.

— *Ley núm. 11-92 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana*, G.O. 9835, 16 de mayo de 1992.

— *Ley núm. 253-12 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible*. G. O. núm. 10697, 13 de noviembre de 2012.

SUBERO ISA, Jorge. *La tasa de interés del mercado como sustituto de la tasa de interés legal en las indemnizaciones complementarias*. Disponible en la página: <http://jorgesuberoisa.blogspot.com/2013/06/la-tasa-de-interes-del-mercado.html> [Consulta del 2 de agosto de 2015].

YAÑEZ S., Luciana. “Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?”. *Cuadernos Tributarios* núm. 32 (Nov. 2012).

15 GIL PECHARROMÁN, Xavier. *Nueva doctrina fiscal sobre multinacionales (2013)* [en línea]. Disponible en página: http://www.economistas.org/Contenido/Consejo/ResumenPrensa/1_2013/12_ENERO/18-01-13/3_fiscal_multin.pdf. [Consulta: 14 de julio de 2015].

16 YAÑEZ S., Luciana. “Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?”. *Cuadernos Tributarios* núm. 32 (Nov. 2012), p. 16.

17 COCKFIELD, Arthur J. “The taxation of permanent establishments in Canada”. *Bulletin for International Taxation* 8, Vol. 68 (2009), pp. 374-380.

18 GARG, Rahul. “Service Permanent Establishment in OECD: Alternative PE rules”. Seminario dirigido por Joseph Rock, Vancouver: 63.º Congreso Anual IFA, 2009, diapositiva 23. Cita traducida por Luciana Yañez, *ob cit.*

19 YAÑEZ, Patricia, *ob. cit.*, p. 95.