Tendencias actuales en la regulación del establecimiento permanente¹

Mauricio Carvajal Córdoba^a
Daniel Alejandro Diosa Martínez^b

Información del artículo

Recibido: 17/08/2018

Aceptado: 30/03/2020

Clasificación JEL:

H2, H3

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n21a8>

Sugerencia de citación

• Carvajal, M. y Diosa, D. (2020). Tendencias actuales en la regulación del establecimiento permanente. *Revista Visión Contable*, 21, 29 - 55. <https://doi.org/10.24142/rvc.n21a8>

Current Trends Regarding Permanent Establishment Regulation

Resumen

El artículo plantea una revisión conceptual de los elementos constitutivos de la noción de establecimiento permanente para efectos fiscales. En razón de ello se presenta un estudio cualitativo normativo que revisa la evolución histórica de este concepto, en principio con enfoque comercial, y a posterioridad habida cuenta de la tendencia tributaria internacional, como mecanismo para evitar la doble tributación en el marco de los convenios de no doble imposición. La discusión manifiesta sobre la figura de establecimiento permanente en un entorno empresarial altamente internacionalizado y con figuras expansivas en el mundo de la empresa permite indicar la necesidad de definir con más exactitud la calidad de residencia para efectos fiscales.

Palabras clave

Establecimiento permanente; Doble imposición; Residencia, OCDE.

Abstract

The article proposes a conceptual revision of the constituent elements of the notion of permanent establishment for fiscal purposes, for which a qualitative normative study is presented that reviews the historical evolution that this concept has had in principle with a commercial focus, and subsequently taking into account the international tax tendency as a mechanism to avoid double taxation in the framework of non-double taxation agreements. The discussion manifests about the figure of permanent establishment in a highly internationalized business environment, and with expansive figures in the world of the company indicate the need to define more accurately the quality of residence for tax purposes.

Keywords

Permanent establishment; Double taxation; Residence; OECD.

¹ Agradecemos al profesor Carlos Mario Restrepo Pineda por su orientación en la ejecución de esta investigación.

^a Abogado, Especialista en Derecho Tributario, Diplomado en Tributación Internacional. Cursó el LL.M. in International Economic Law. Miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT. Correo electrónico: mauricio.carvajal1450@unaula.edu.co

^b Abogado, Especialista en Derecho Tributario, docente en Derecho Tributario en pregrado y posgrado. Conferencista e investigador en el área del derecho tributario para Legis, Asociación Colombiana de Ejecutivos de Finanzas (ACEF), Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia, Instituto Colombiano de Estudios Fiscales (ICEF), entre otras. Correo electrónico: HYPERLINK "mailto:danieldiosamartinez@gmail.com"danieldiosamartinez@gmail.com

Introducción

El concepto de “establecimiento permanente” constituye una noción central en los tratados para evitar la doble imposición que se basan, a su turno, en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)²¹. Elvira se refiere así a los escasos cambios que ha sufrido el concepto de establecimiento permanente a lo largo de las diferentes versiones:

Las diferencias entre los Modelos de Convenio en relación con las definiciones de establecimiento permanente son escasas. Las modificaciones introducidas por el MCOCDE de 1977 en el artículo 5 del MCOCDE 1963 estriban básicamente en la introducción de un párrafo independiente para las obras, montajes superiores a doce meses, en la ampliación de los supuestos constitutivos de establecimiento permanente a los pozos de petróleo y gas; y finalmente en incluir un nuevo punto en el párrafo 4 de acuerdo con el cual no se consideran establecimiento permanente de forma amplia las actividades de carácter preparatorio o auxiliar. En cambio entre las versiones del MCOCDE no se incluyeron modificaciones significantes en relación con este artículo. En el MCOCDE del 2000 se contempla la aplicación del establecimiento permanente como lugar de negocios de profesionales independientes. Hasta tal versión el concepto se había limitado a las rentas empresariales. (Elvira, 2007, p. 94)

Un aspecto a resaltar del Convenio Modelo de la OCDE es el hecho de que, desde la publicación de la primera versión, en el año 1963, ha estado acompañado de un conjunto de comentarios (*Commentary*), los cuales interpretan el contenido del Convenio Modelo y sirven, por tanto, de guía en su aplicación. Dicho modelo ha tenido un gran éxito y ha servido de base a la celebración de una extensa red de convenios para evitar la doble imposición, como lo explica Arnold:

² Es del caso precisar que, en adición al Modelo de Convenio OCDE, existe desde 1968 el modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU), mucho más basado en el criterio de la residencia. Existe también el modelo propuesto por la Comunidad Andina de Naciones (CAN), hoy representado por la Decisión 578 de 2004. El presente trabajo, sin embargo, se centra en el primero de ellos (modelo OCDE), de lejos el más exitoso, que ha servido de base a los convenios firmados por Colombia en los últimos años.

El éxito del Convenio Modelo de la OCDE ha sido increíble. Virtualmente todos los tratados bilaterales actualmente existentes están basados en el mismo. De hecho, inclusive el Convenio Modelo de la ONU sigue el patrón básico del Convenio Modelo de la OCDE. La amplia aceptación del mismo y la estandarización resultante del derecho tributario internacional, ha sido un importante factor de reducción de la doble tributación. (Arnold, 1995, p. 96 [traducción propia])³²

Sin embargo, en la práctica han surgido esquemas de negocios que ponen en duda la validez de la regulación actual. En particular, el uso de un lugar para la entrega de bienes por parte de una compañía sin ningún otro de presencia en la jurisdicción respectiva ha demostrado que, en algunos casos, tal actividad no tiene un rol meramente secundario, como se había entendido. Por otro lado, el desarrollo de los negocios digitales ha puesto de presente las limitaciones del “lugar fijo de negocios” como elemento del establecimiento permanente. De allí que el plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* – Erosión de la Base y Desplazamiento de Utilidades) de la OCDE contemple ciertas medidas tendientes a mejorar la regulación sobre el establecimiento permanente: sin duda alguna, estos determinarán la manera en que el tema se regule en los convenios para evitar la doble imposición del futuro, así como las modificaciones o enmiendas que se efectúen a los convenios ya celebrados.

En este orden de ideas, cabe formular varios cuestionamientos: ¿cuáles son las medidas que formula el plan BEPS de la OCDE para mejorar la regulación del establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición? ¿Cuál es el problema que dichas medidas buscan atacar, y cuál es el estado actual de dichas propuestas? En desarrollo de ello, ¿cuál puede preverse que será el contenido de la regulación sobre el establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición que se celebrarán en un futuro?

³ "The success of the OECD Model Treaty has been incredible. Virtually all existing bilateral tax treaties are based on the OECD Model Treaty. As noted above, even the UN Model treaty follows the basic pattern of the OECD Model treaty. This wide acceptance of the OECD Model Treaty, and the resulting standardization of many international tax rules, has been an important factor in reducing internal double taxation".

1. Breve referencia a los elementos actuales del concepto de establecimiento permanente

Como se anunciaba anteriormente, los elementos que integran la noción que da título a esta sección en la época actual son los siguientes:

- Existencia de un lugar fijo de negocios.
- Realización de parte o la totalidad de la actividad de la empresa en dicho lugar.
- Un listado de actividades que se consideran meramente auxiliares o preparatorias, y que, en consecuencia, no dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente.
- El hecho de que un agente dependiente no constituya establecimiento permanente, siempre que carezca de facultades para obligar a la compañía.
- El hecho de que un agente independiente, actuando en el curso normal de su negocio, no constituya un establecimiento permanente.
- El hecho de que el mero control sobre una sociedad subordinada no significa que la controlante tenga un establecimiento permanente.

1.2. Existencia de un lugar fijo de negocios

Dentro de los elementos constitutivos del establecimiento permanente ostenta fundamental importancia el criterio de “lugar fijo de negocios”, elemento que fue adoptado inicialmente en el modelo OCDE. Debido a ello, a partir de ese momento histórico diversos autores comenzaron a definir y ejemplificar sobre este concepto.

Una primera discusión que cabe recordar es aquella sobre la pertenencia o no de los bienes a la empresa de la cual se predica el establecimiento permanente. Romero y Hernández plantean el tema de la siguiente manera:

Se distinguen, entonces, varios elementos que componen el establecimiento permanente. Uno es el lugar fijo de negocios, el cual sugiere la existencia de un lugar físico en el que se verifique la presencia de la empresa extranjera en Colombia. De entrada, esto plantea varios interrogantes, toda vez que la ley no define si el lugar debe ser propio o no, o qué tiempo y continuidad (de uso, posesión, o propiedad) debe predicarse con respecto a ese lugar fijo de negocios

para que dé lugar a un establecimiento permanente. Se asume que debe ser, cuando menos, un lugar tangible, pero lo cierto es que en países como España es posible que una página web constituya un establecimiento permanente si la actividad desarrollada a través de ella es suficientemente continua y significativa, lo que va en contra de lo establecido en los comentarios de la OCDE (...). En cuanto a si se trata de un lugar propio o ajeno, se entiende que puede ser uno ajeno, siempre que el empresario tenga acceso a él para el desarrollo de sus negocios. En este sentido, una fracción importante de la doctrina internacional considera que el elemento determinante es que el espacio esté a disposición del empresario. Un caso sencillo sería el de un espacio de oficina arrendado al empresario para que desarrolle allí su actividad económica o un lugar físico en las instalaciones del cliente dispuesto para el desarrollo de una actividad determinada. (Romero y Hernández de León, 2013, p. 18)

Vogel (1997) hace referencia al lugar fijo de negocios como “todos los bienes tangibles que sirven para llevar a cabo la actividad, siendo raro el evento en el que un solo bien sea suficiente” (p. 285). Por su parte, autores como Gotlib y Vaquero (2005) afirman que “todos los objetos físicos son susceptibles de ser considerados como un lugar de negocios” (p.78).

Si bien no existe un consenso respecto a lo que se considera “lugar fijo de negocios”, en términos generales se entiende por ello el conjunto de bienes materiales, físicos, tangibles y corporales que se utilizan para llevar a cabo una actividad económica. Ahora bien, se debe recordar que los bienes perceptibles por los sentidos se clasifican en muebles e inmuebles: los primeros pueden ser trasladados de un lugar a otro, mientras que los segundos permanecen anclados al suelo. En términos generales, los bienes inmuebles suelen asociarse con un lugar fijo; sin embargo, no se requiere un inmueble para la existencia de un establecimiento permanente. Al respecto, Reimer *et al.* indican lo siguiente:

Si bien dentro de la cláusula general no se diferencia entre bienes muebles e inmuebles, hay que entender dicha caracterización dentro del concepto de “lugar”, por lo que indudablemente los bienes inmuebles pueden considerarse lugar de negocios, mientras que los bienes muebles no correrían la misma suerte en la medida que no constituyen delantamente un “lugar” (...). Empero, si el bien mueble se fija en el suelo sí podría constituir un lugar de negocios, señalando como ejemplo, entre otros, un restaurante que está en un barco que se encuentra permanentemente anclado en el muelle. (Reimer *et al.*, 2011, p. 35)

Situación especial se presenta cuando una persona no residente en el país posee dentro del mismo un bien inmueble que explota mediante contrato de arrendamiento. Al respecto, Montañó Galarza señala que

(...) el hecho que una compañía extranjera tenga propiedad inmueble en otro Estado no constituye, por este solo hecho, EP. Se requeriría adicionalmente que a través de este se llevara a cabo su actividad y que su actividad no fuera el arrendamiento, u otra similar, de dichos bienes (Montañó Galarza, 2004, p. 33).

Por su parte, Gutiérrez de Gandarilla Grajales apunta lo siguiente:

En efecto, la propiedad inmobiliaria en un Estado distinto al de residencia no determina de por sí la existencia de un establecimiento permanente en aquél, si bien la explotación del mismo mediante arrendamiento o cualquier otra fórmula por la que se ceda su uso puede determinar el devengo de renta sujeta a retención en el Estado de la fuente de la misma. No pueden catalogarse de manera automática los inmuebles objeto de la actividad empresarial (arrendamiento de locales) como un lugar fijo de negocios. En tal supuesto, la renta será gravada como renta inmobiliaria mediante la aplicación del artículo 6 del MCDI OCDE pero, en este caso, el perceptor de la misma será un sujeto pasivo del IRNR sin establecimiento permanente. (Gutiérrez de Gandarilla Grajales, 2010, p. 52)

Adicionalmente, respecto de la discusión acerca de si un bien inmueble puede o no considerarse establecimiento permanente, debe resaltarse que no basta con la fijeza del bien, pues adicionalmente se requiere de un elemento económico: esto es, que producto de la existencia de este bien inmueble se produzcan unas utilidades y que sean relevantes para la actividad productora de renta.

Por otro lado, como lo señala Corredor Velásquez (2014, p. 42), “para que un bien mueble pueda ser lugar de negocios, se requeriría que el mismo esté fijo o empotrado en algún lugar” (p. 42). Lo que finalmente el mismo autor concluye como imposible de darse en Colombia, más aún por la calidad que este tendría de bien inmueble por destinación o adhesión. En otras palabras, aunque claramente un bien mueble no representa un “lugar fijo”, sí podría constituirlo a partir de ficciones jurídicas o legales: tal es el caso, por ejemplo, de los inmuebles por destinación o adhesión, así como la existencia de un establecimiento por el hecho de desarrollar una obra o

construcción, o la ficción del fideicomiso —señalados y compartidos estos ejemplos por la gran mayoría de los autores y doctrinantes que hacen alusión al establecimiento permanente—.

Si bien los bienes muebles no alcanzan el criterio de fijeza propio de los inmuebles, algunos sí pueden clasificarse como lugar de negocio en razón de su importancia, valía o relevancia —Corredor Velásquez menciona como ejemplo las máquinas de exploración de petróleos—, y serán establecimiento permanente si: (a) se encuentran dentro del territorio de otro Estado diferente al de residencia, y b) son explotados económicamente dentro de un territorio (permanencia económica). Se puede concluir, por tanto, que se requiere la existencia de estos dos factores en conjunto, de manera que la discusión no se agota en definir si los bienes utilizados son muebles o inmuebles. En adición al primer requisito, se exige que el lugar de negocio tenga cierto grado de permanencia; es decir, no debe tratarse solo de una actividad eventual o esporádica.

1.2. Realización de parte o la totalidad de la actividad de la empresa en dicho lugar

Este elemento, comúnmente llamado “elemento empresarial”, consiste en que se realice toda o parte de la actividad de una empresa en el lugar fijo de negocios, esto es, que la empresa efectivamente realice operaciones en un territorio determinado por el lugar fijo de negocios. En cuanto al significado de “empresa” para efectos del modelo OCDE, el artículo 3 entiende por tal toda realización de negocios, a título empresarial o como profesional independiente.

Vale la pena aclarar que los conceptos desarrollados a partir de este elemento del establecimiento permanente son relativamente “nuevos”: aparecieron con las modificaciones realizadas al modelo OCDE en el año 2000, cuando fue sustituido el contenido del artículo 14 de dicho modelo de tal manera que las rentas de trabajo independiente pasaron a formar parte de las rentas empresariales (las cuales se observan en el contenido del artículo 7).

En principio, este elemento se asociaba a un concepto denominado “base fija”: esta tendría algunas excepciones y tratamientos especiales respecto de los destinatarios de la aplicación de la norma o modelo; esto es, para los casos de navegación marítima, artistas y deportistas, y de igual forma para las explotaciones agrícolas y forestales. Sin embargo, lo que reviste mayor

importancia cuando se alude al elemento del establecimiento permanente, en tanto lugar en el que se realiza parte o la totalidad de las actividades de una empresa, es el referido al carácter productivo de la actividad, ya que a partir de este postulado se encuentra el desarrollo de dos teorías a tener en cuenta: una denominada “teoría de realización”; y otra llamada teoría de la “pertenencia económica”, conocida también como cuasi personal.

Para efectos de la aplicación del establecimiento permanente, la teoría llamada a operar en este caso es la segunda, puesto que para la existencia del mismo no se exige la obtención de ganancia de forma instantánea o inmediata; por el contrario, se requiere que se puedan tener beneficios como una posibilidad, mas no como una exigencia efectiva al instante. Esta afirmación tiene sustento en el hecho de que no se podría supeditar la existencia de un establecimiento permanente a la obtención de beneficios, pues es posible incluso que se presenten pérdida o diferimiento de ganancias. De igual forma, esa actividad reviste importancia en la medida en que debe ser desarrollada, como se expuso, en un territorio de otro estado diferente al de residencia fiscal del contribuyente, y que precisamente de dicha actividad se deriva una explotación económica (permanencia económica).

1.3. Actividades meramente auxiliares o preparatorias

El numeral 5.4 del modelo OCDE contempla una serie de actividades que, pese a constituir parte de la actividad de una empresa, no se consideran suficientes para dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente. Se incluyen en el listado actividades como almacenaje de mercancías, exposición, entrega, compra y depósito de bienes, y recolección de información. El comentario oficial del modelo OCDE (*Commentary*) indica lo siguiente respecto del criterio para distinguir qué actividades pueden considerarse meramente preparatorias o auxiliares, y cuáles no:

A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. (OCDE, 2010, p. 108)

En un punto posterior del mismo documento se apunta lo siguiente, en referencia a un lugar fijo de negocios cuyo propósito es suministrar partes o repuestos a los clientes a quienes se les han vendido bienes producidos o comercializados por la empresa:

Se podrá considerar asimismo que existe un establecimiento permanente cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios donde, además, mantiene o repara dicha maquinaria, ya que tales actividades van más allá de la simple entrega mencionada en la letra a) del apartado 4. Dado que estas organizaciones de servicio posventa realizan una parte esencial y significativa de los servicios que la empresa presta a sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares. La letra e) sólo es aplicable cuando las actividades del lugar fijo de negocios tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar. Este no sería el caso si el lugar fijo de negocios no sólo suministra información sino también planes (programas), etc., especialmente desarrollados para satisfacer las necesidades de cada cliente. Tampoco lo sería un establecimiento de investigación que además se dedicara a la fabricación. (OCDE, 2010, p. 109)

Al respecto se debe recordar que el subpárrafo “e” contiene una cláusula general, en la que se califica como actividad meramente auxiliar o preparatoria el mantenimiento de un lugar fijo de negocios cuyo único propósito es desarrollar cualquier otra actividad —auxiliar o preparatoria— diferente de las previstas en los literales “a”-“d”. Tal es el caso, por ejemplo, de las oficinas de representación en Colombia de entidades financieras del exterior, respecto de las cuales el Decreto 3026 de 2013 establece de modo expreso que no tendrán el carácter de establecimientos permanentes, siempre que se limiten a desarrollar las actividades que les están autorizadas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Por otro lado, se debe resaltar que el listado de actividades preparatorias o auxiliares es un listado *numerus clausus*, esto es, no taxativo, pero no debería interpretarse de manera extensiva.

Al respecto, Elvira señala lo siguiente:

Este artículo 5.4. MCOCDE se caracteriza al igual que el listado positivo de supuestos del artículo 5.2. MCOCDE por no ser una cláusula de *numerus clausus*. Se trataría de una enumeración de supuestos a título de ejemplo de lo que debe considerarse como establecimiento permanente, sin que se configure una lista cerrada. Ahora bien, la interpretación de este concepto de

actividades auxiliares o preparatorias debería efectuarse de modo restrictivo. Este artículo 5.4. deberá aplicarse a supuestos en los que resulte evidente el carácter auxiliar o preparatorio de tales actividades. En este sentido cabe recordar que una interpretación extensiva podría aminorar considerablemente el ámbito de las competencias fiscales de los Estados de la fuente, dado que las instalaciones de negocios no se considerarían establecimiento permanente. (Elvira, 2007, pp. 342-343)

1.4. El establecimiento permanente y los agentes dependientes e independientes

Los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE indican lo siguiente:

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. (OCDE, 2010, p. 28)

Con lo anterior, se observa que pueden presentarse dos situaciones: agente dependiente o independiente.

1.4.1. Agente dependiente

Se entiende como aquel vinculado mediante contrato de trabajo, pero también cualquier otro agente que no pueda considerarse dependiente y el cual

tiene y ejerce, de manera habitual, el poder de concluir contratos en nombre de la empresa. Es decir, la relación entre la empresa y el agente puede ser laboral o mercantil, pues “la norma fiscal no establece qué naturaleza concreta debe tener tal relación contractual, para que la misma sea constitutiva de establecimiento permanente” (Elvira, 2007, p. 370). En este caso se considera que la empresa a la cual sirve tal persona tiene un establecimiento permanente en el otro país, a menos que las actividades desarrolladas por dicha persona constituyan actividades meramente auxiliares o preparatorias.

Frente a lo visto, los Comentarios al Convenio (apartado 32 de los Comentarios al artículo 5) indican lo siguiente:

Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los “agentes por cuenta de la empresa” (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última. Tal solución debe reservarse a las personas que, por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. (OCDE, 2010, p. 111)

Es posible, entonces, efectuar los siguientes comentarios:

- La calidad de “agente dependiente” es definida de manera residual, en el sentido de considerar como tal todo aquel que no reúne las calidades para ser considerado agente independiente.
- Puede considerarse agente dependiente tanto una persona natural como una jurídica. En este orden de ideas, por ejemplo, si bien una filial no tiene en principio la calidad de establecimiento permanente de su matriz, podría llegar a considerarse agente dependiente de la misma conforme a la regla general del apartado 5 del artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

- Según lo indica Elvira (2007, p. 361), no se requiere que el agente sea residente en el país donde ejerce sus funciones, ni es necesario que disponga o realice su actividad en un lugar fijo de negocios.
- No cualquier persona que desarrolla actividades en un Estado para una empresa domiciliada en otro Estado constituye un establecimiento permanente; en todo caso se requiere que esa persona tenga la capacidad de obligar a la entidad y que ejerza dicha potestad de manera repetida.

En cuanto al tipo de potestades, la sección 33 de los Comentarios al art. 5 indica que la facultad de obligar a la compañía representada debe estar referida al negocio principal de la compañía y no a contratos internos, como por ejemplo la contratación de empleados y otro personal dependiente. Los poderes han de ejercerse habitualmente, por cuanto el concepto de establecimiento permanente supone en sí mismo un elemento de habitualidad. Al respecto, el numeral 33.1 de los Comentarios indica lo siguiente:

El criterio de que un agente ha de ejercer “habitualmente” poderes para concluir contratos se sustenta en el principio implícito en el artículo 5, según el cual la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un establecimiento permanente y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado. El alcance y la frecuencia de la actividad necesarios para concluir que el agente “ejerce habitualmente” su potestad dependerán de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa. No es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia (OCDE, 2010, p. 111).

1.4.2. Agente independiente

Se entiende por tal a un corredor o un comisionista; en tal caso, esa persona no constituirá un establecimiento permanente, *siempre que actúe dentro del marco ordinario de su actividad*. Calderón Carrero indica lo siguiente en relación con este requisito:

Junto a los requisitos de independencia legal y económica, se considera que el agente tiene que actuar además en el ejercicio normal de su actividad, se entiende que una persona no actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que económicamente entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales; así,

por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con capacidad para suscribir contratos, podría tener la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta, dado que en tal caso está actuando por fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de comisionista). (Calderón Carrero, 2004, p. 340)

Entre los criterios que han de evaluarse al determinar si un agente es independiente se encuentran los siguientes:

- Un agente independiente suele ejecutar su actividad con autonomía, sin mayor control por parte de su cliente respecto a la forma como lo hace. Por tanto, el agente independiente asume los riesgos de su actividad.
- Este agente normalmente realiza sus actividades para diferentes clientes o empresas, y no para una sola.
- El agente independiente tiene su propia organización empresarial, independiente de la de sus clientes.
- Este agente ejecuta, respecto de cada uno de sus clientes, las actividades propias de su calidad de corredor o agente independiente sin incurrir en actividades especiales (por ejemplo, actividades de representación) para ninguno de ellos.

Al respecto, Montaña Galarza indica lo siguiente:

También se considera que un agente (...) no actúa en el marco ordinario de sus actividades, cuando se ubica en cualquiera de los supuestos que anotamos a continuación:

- a. Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero;
- b. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero;
- c. actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero;
- d. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades;
- e. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades, y

- f. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero, usando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieren usado partes no relacionadas en operaciones comparables (Montaño Galarza, 2004. p. 68)

2. Materiales y métodos

La investigación es de tipo normativa documental, basada en un enfoque cualitativo, se parte de los elementos que integran la noción conceptual de establecimiento permanente, para con ello hacer una comparación con el modelo propuesto por la OCDE para reconocer las implicaciones fiscales derivadas de su aplicabilidad.

3. Discusión de resultados

En la sección siguiente se verá que uno de los aspectos del actual artículo 5 del modelo OCDE, que resultó modificado a partir de las propuestas incorporadas en el plan BEPS, es precisamente la regulación de los agentes dependientes e independientes.

3.1. BEPS y la regulación del establecimiento permanente

3.1.1. Generalidades del plan BEPS

Cerca del año 2013 la OCDE abordó un plan para modernizar la regulación tributación internacional (el mencionado BEPS), con el propósito específico de adoptar un paquete de medidas que contrarrestaran las estrategias adoptadas por las compañías multinacionales (MNE) que erosionan la base tributaria de uno o varios países en los cuales operan, o que permiten el desplazamiento artificial de utilidades de una jurisdicción a otra.

Al respecto ha dicho la OCDE:

En septiembre de 2013, a raíz de la publicación del informe titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* en febrero de 2013, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción conformado por 15 líneas de actuación o «acciones» para dar respuesta a

los problemas BEPS. Dicho Plan de acción y las 15 medidas que lo conforman giran en torno a tres *pilares* fundamentales: dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de *actividad sustancial* contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica. (OCDE, 2016, p. 3)

Las quince acciones sugeridas son las siguientes:

TABLA 1. Medidas del plan de acción para atender los BEPS	
N.º de la medida	Asunto
1	Economía digital
2	Híbridos
3	Reglas CFC
4	Deducción de intereses
5	Prácticas tributarias dañinas
6	Abuso de tratados
7	Establecimiento permanente
8	Precios de transferencia
9	Precios de transferencia
10	Precios de transferencia
11	Análisis de datos BEPS
12	Planeación tributaria agresiva
13	Documentación de precios de transferencia
14	Resolución de disputas
15	Instrumento multilateral

Fuente: OCDE (2015).

Entre 2015 y 2016, la OCDE publicó el informe final para cada una de las quince acciones. De modo particular, el documento para la acción 7, titulado *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7 – Informe final 2015*, tiene como propósito abordar tres aspectos: en primer lugar, la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante acuerdos de *comisionista* y estrategias similares; en segundo lugar, la elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogiendo a las excepciones de actividades específicas; y en tercer lugar, el combate de otras estrategias para la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente, tales como el fraccionamiento

de contratos y las estrategias para la venta de seguros en un Estado sin tener un establecimiento permanente en el mismo. La parte restante de la presente sección se destinará a analizar cada uno de estos temas asociados a la medida 7.

3.2. Elusión fraudulenta del estatus de EP mediante acuerdos de *comisionista* y estrategias similares

Como se ha indicado, un establecimiento permanente puede generarse por diferentes circunstancias, cuyo resultado es el hecho de que una empresa o sociedad extranjera deba tributar en otro Estado sobre los beneficios generados en este último. Igualmente se indicaba que de acuerdo con las secciones 5 y 6 del artículo 5 del Modelo OCDE, un agente dependiente no constituye establecimiento permanente, siempre que carezca de facultades para obligar a la compañía, como tampoco lo constituye un agente independiente (por ejemplo, un corredor o comisionista) que actúa en el curso normal de su negocio.

De acuerdo con el *Informe de la Medida 7*, cuando se hace uso de agentes dependientes o independientes es fácil encontrar en la práctica ciertos mecanismos que tienen como propósito eludir, de manera fraudulenta, la generación de un establecimiento permanente, frente a lo cual resulta necesario un ajuste del concepto. El informe comienza por poner de presente el efecto práctico del uso de comisionistas en el comercio internacional:

Un acuerdo de *comisionista* puede definirse en términos generales como un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan atribuirse tales ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos que son objeto del intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión). (OCDE, 2016, p. 15)

Más adelante (en los párrafos 6 y ss.) se indica lo siguiente:

6. Cabe explicar las preocupaciones relativas a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios que tienen su origen en los acuerdos de *comisionista* con el siguiente ejemplo, que se basa en una decisión judicial relativa a uno de esos acuerdos en la que se determinó que la empresa extranjera no tenía ningún establecimiento permanente:

- XCO es una empresa residente en el Estado X. Está especializada en la venta de productos médicos.
- Hasta el año 2000, YCO, una empresa residente en el Estado Y, vendía esos productos a clínicas y hospitales en el Estado Y. Las empresas XCO e YCO forman parte del mismo grupo multinacional.
- En el año 2000, el estatus de YCO pasa a ser de *comisionista* después de celebrarse un contrato de *comisionista* entre las dos empresas. Al tenor de lo pactado en el contrato, YCO transfiere a XCO su activo fijo, sus existencias y su cartera de clientes, y acuerda vender en el Estado Y los productos de XCO en su propio nombre, pero por cuenta y riesgo de XCO.
- Por consiguiente, los beneficios imponibles de YCO en el Estado Y se reducen considerablemente.

7. Las estrategias análogas que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MC CDE hacen referencia a situaciones en las que los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado, pero se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como «agente independiente», al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 6 del artículo 5, aun cuando sea una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

8. Está claro que muchos casos de contratos de *comisionista* y de estrategias análogas se constituyeron fundamentalmente para erosionar la base imponible del Estado en el que las ventas tienen lugar. Los cambios en los textos de los apartados 5 y 6 del artículo 5 son, por tanto, necesarios para luchar contra dichas estrategias (OCDE, 2016, p. 17)

En este sentido, el informe sugiere cambios profundos en la redacción de los numerales 5 y 6 del artículo 5 del modelo OCDE, para que, como regla general, la celebración de contratos en una jurisdicción —de manera habitual, a través de un intermediario— que generan obligaciones para

una compañía extranjera dé lugar a la existencia de un establecimiento permanente, salvo si dicho intermediario ejerce en realidad una actividad independiente. Las tablas 2 y 3 permiten identificar tales cambios: en la columna izquierda se muestra el texto actual, mientras que en la derecha se muestra el texto propuesto; se resaltan en cursiva y negrita las adiciones, y se han tachado las supresiones.

TABLA 2. Cambios en el apartado 5

Texto actual	Texto propuesto
<p>5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>	<p>5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, <i>pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6</i>, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6) actúa <i>en un Estado contratante</i> por cuenta de una empresa y <i>tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante</i> poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, <i>de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son</i></p> <p>a) en nombre de la empresa, o</p> <p>b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o c) para la prestación de servicios por esa empresa,</p> <p>se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>

Fuente: elaboración propia.

TABLA 3. Cambios en el apartado 6	
Texto anterior	Texto propuesto
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.	<p>No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.</p> <p><i>a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.</i></p> <p><i>b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.</i></p> <p><i>En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.</i></p>

Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse, los cambios más relevantes que se plantean frente los actuales numerales 5 y 6 son los siguientes:

- En adelante podrá existir establecimiento permanente aun si el agente dependiente carece de facultades para celebrar contratos a nombre de la empresa del exterior: bastará que habitualmente concluya dichos con-

tratos o desempeñe el rol principal que lleve a su conclusión, siempre que los mismos se celebren de forma rutinaria sin modificación sustancial por parte de la empresa del exterior. En este orden de ideas, se abandona un criterio formal, a saber, la facultad legal o contractual de celebrar contratos, y se lo reemplaza por un criterio material, consistente en el desempeño en la práctica de un rol que lleva, finalmente, a la firma de tales contratos.

- Se establece que un agente no se considerará independiente si actúa exclusivamente o “casi exclusivamente” (tal es la expresión utilizada por la norma) para una o más empresas relacionadas entre sí. La nueva redacción, sin embargo, no precisa un criterio para entender cuándo el agente independiente actúa “casi exclusivamente” para la empresa, lo que seguramente daría lugar a dificultades interpretativas.

3.3. Elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones de actividades específicas

El Informe de la Acción 7 propone algunos cambios al numeral 4 del artículo 5 del Convenio Modelo. En la actualidad, dicha sección 4 contiene una lista cuyos elementos —así se lo ha entendido— constituyen *per se* actividades meramente auxiliares o preparatorias, por lo cual no dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente, inclusive si se desarrollan en un lugar fijo de negocios. El principal cambio radica en indicar que, en adelante, dichas actividades podrán o no tener carácter meramente auxiliar o preparatorio, según las circunstancias de cada caso. La comparación entre las normas actual y propuesta se muestra en la tabla 4.

TABLA 4: comparación de normas	
Texto actual	Texto propuesto
<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:</p> <p>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;</p> <p>d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;</p> <p>f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.</p>	<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:</p> <p>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;</p> <p>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</p> <p>c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;</p> <p>d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;</p> <p>f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio, a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.</p>

Fuente: elaboración propia.

En consecuencia, en adelante tales actividades no tendrán necesariamente un carácter solo auxiliar o preparatorio. Así, por ejemplo, respecto de las actividades de almacenamiento y entrega de bienes, el informe propone ciertos cambios al numeral 22 de los Comentarios al artículo 5, el cual establecería lo siguiente en adelante:

22. La letra a) se refiere al caso en el que una empresa adquiere el uso de a un lugar fijo de negocios constituido por instalaciones utilizadas por una empresa para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías. Si la actividad así desarrollada en dicho lugar fijo de negocios posee un carácter preparatorio o auxiliar tendrá que determinarse a la vista de distintos facto-

res que incluyen el conjunto de la actividad económica de la empresa. Por ejemplo, una empresa del Estado R mantiene en el Estado S un gran almacén en el que trabaja un número relevante de empleados principalmente para el negocio de almacenamiento y entrega de bienes que son propiedad de la empresa, y que vende en línea a clientes del Estado S, pues bien, el apartado 4 no se aplicará a este almacén ya que las actividades de almacenamiento y entrega de bienes que son ejecutadas a través del almacén, que representa un activo importante y requiere un gran número de trabajadores, constituye una parte esencial del negocio de venta/distribución de la empresa y no tiene, por tanto, un carácter preparatorio o auxiliar (...). (OCDE, 2016, p. 31)

Dicho esquema de negocios puede presentarse como se muestra en la figura 1.

FIGURA 1. Esquema de negocio venta/distribución (OCDE, 2015, p. 31)

Se quiere evitar, entonces, que el listado de actividades auxiliares o preparatorias sea utilizado para eludir de forma artificial el estatus de establecimiento permanente.

3.4. Otras estrategias para la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente

El tercer párrafo del artículo 5 del modelo OCDE establece un umbral de doce meses como límite para que no que se constituya un establecimiento

permanente en el desarrollo de proyectos de construcción. Dentro de las estrategias que se busca atacar con la medida 7 se encuentra el fraccionamiento de contrato, cuando este tiene por objeto evitar de forma artificial que un contrato de construcción se prolongue por doce o más meses. Lo que se sugiere en este sentido es añadir un ejemplo a los Comentarios al Modelo de Convenio, en la sección referida al test de los propósitos principales; este se adiciona con base en las recomendaciones del *Informe a la Acción 6*.

El ejemplo que se adiciona a los Comentarios es el siguiente:

Ejemplo J: RCO es una sociedad residente en el Estado R. Ha presentado con éxito una oferta para la construcción de una central eléctrica para SCO, una empresa independiente residente en el Estado S. Se espera que el proyecto de construcción se prolongue durante 22 meses. Durante la negociación del contrato, el proyecto se dividió en dos contratos distintos, cada uno de ellos con una duración de 11 meses. El primer contrato se concertó con RCO y el segundo con SUBCO, una filial de propiedad exclusiva de RCO, residente en el Estado R, constituida recientemente. A petición de SCO, que quería asegurar que RCO fuera responsable contractual de la ejecución de los dos contratos, los acuerdos contractuales prevén que RCO y SUBCO sean conjunta y solidariamente responsables del cumplimiento de las obligaciones de SUBCO en el marco del contrato celebrado entre SUBCO y SCO.

En este ejemplo, sin la concurrencia de otros hechos o circunstancias que demuestren lo contrario, sería razonable concluir que uno de los objetivos principales de la celebración del contrato específico, con arreglo al cual SUBCO convino en llevar a cabo una parte del proyecto de construcción, consistía en que tanto RCO como SUBCO obtuvieran el beneficio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 5 del Convenio fiscal celebrado entre los Estados R y S. La concesión del beneficio previsto en esa norma en tales circunstancias sería contraria al objeto y finalidad de dicho párrafo ya que, de no ser así, el límite de tiempo previsto en ese apartado carecería de sentido. (OCDE, 2016)

Adicionalmente, en el informe se sugiere la redacción de una posible cláusula adicional, que los Estados podrán incluir al momento de negociar sus convenios para evitar la doble imposición, con la finalidad de evitar el fraccionamiento de los contratos.

4. Conclusiones

- El concepto de establecimiento permanente nació en el derecho interno de los estados alemanes, y a partir de allí se proyectó en el ámbito internacional. Para el año 1923 —esto es, cerca de noventa y seis años atrás—, cuando la Sociedad de las Naciones incurrió en esta materia, el concepto de establecimiento permanente estaba en el centro de la regulación para evitar la doble imposición, preponderancia que conserva en la actualidad.
- Aproximadamente desde la década de 1960, la OCDE ha tomado un rol protagónico en la materia. Los diferentes modelos desarrollados por la OCDE han tenido una influencia abrumadora en los convenios de doble imposición firmados a nivel mundial. Las diferentes versiones del modelo OCDE han incorporado el concepto de establecimiento permanente, el cual ha sufrido pocos cambios en el tiempo. Sus elementos son los siguientes, como se lee en la Convención Modelo del año 2010:
 - La necesidad de un lugar fijo de negocios, en el cual se realice parte o la totalidad de la actividad de una compañía.
 - Un listado de actividades que se consideran meramente auxiliares o preparatorias, y que, en consecuencia, no dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente (por ejemplo, un depósito de bienes o un lugar cuyo único propósito es la entrega de mercancías a clientes).
 - La introducción de una disposición de acuerdo con la cual un agente dependiente no constituye establecimiento permanente, siempre que carezca de facultades para obligar a la compañía.
 - El hecho de que un agente independiente, actuando en el curso normal de su negocio, no constituye un establecimiento permanente.
 - Una disposición para dejar claro que el mero control sobre una sociedad subordinada no significa que la controlante tenga un establecimiento permanente.
- En los últimos años se ha producido un auge de ciertos esquemas de negocios por parte de las MNE, en especial con fundamento en el listado de actividades permanentes o transitorias, frente a las cuales la regulación actual se considera insatisfactoria. En este orden de ideas, con ocasión del plan BEPS adelantado por la OCDE se vienen formulando ciertos cambios a la regulación del establecimiento permanente.

- Desde el enfoque de la tributación internacional, el establecimiento permanente constituye uno de los principales elementos que busca prevenir aspectos de elusión o evasión en materia fiscal con base en parámetros tales como un lugar fijo de negocios, que pueden significar un factor determinante al tributar en un determinado Estado.
- Se hace necesario generar una visión más global del concepto de establecimiento permanente en Colombia: al respecto, esta figura solo comenzó a reconocerse en el ordenamiento jurídico tributario a partir de la Ley 1607 de 2012, hecho que demuestra la necesidad de establecer parámetros que permitan generar una estructura tributaria que tienda al ámbito internacional. Sin embargo, el ingreso de Colombia a la OCDE, ocurrido en 2018, puede ayudar a que el país adopte esquemas novedosos en materia de lucha contra la evasión y la elusión.

Referencias

- Arnold, B. J. y MacIntyre, M. J. (1995). *International Tax Primer*. Países Bajos: Kluwer Law International.
- Calderón Carrero, J. M. (2004). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión concluidos por España*. España: Fundación Pedro Barrié de la Maza.
- Carrillo Salcedo, J. A. (1991). *El derecho internacional en perspectiva histórica*. España: Tecnos.
- Chaparro, C. y Posada, A. (2016). Distribución de utilidades por parte de un establecimiento permanente en Colombia en el contexto de los CDI. *Impuestos*, 198, 19-22.
- Corredor, D. (2014). *Consideraciones y aplicación del concepto de establecimiento permanente*. Colombia: Grupo Editorial Ibáñez.
- Cubero, A. y Díaz, N. (2012). *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*. España: Tirant Lo Blanch.
- Elvira, D. (2007). *El establecimiento permanente análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. España: Tirant Lo Blanch.
- Gotlieb, G. y Vaquero, F. (2005). *Aspectos internacionales de la tributación argentina. Teoría y Práctica*. Argentina: La Ley.
- Gutiérrez de Gandarilla Grajales, F. (2010). *El concepto tributario de establecimiento permanente*. España: Comares.
- Miller, A. y Oats, L. (2012). *Principles of International Taxation*. Inglaterra: Bloomsbery Professional.
- Montaño Galarza, C. (2004). *Derecho tributario internacional (el establecimiento permanente)*. Colombia: Temis.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2010). *modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*. Francia: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2015). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Francia: OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2016). *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Francia: OCDE. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>
- Reimer, E., Urban, N. y Schmid, S. (2011). *Permanent Establishments: A domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*. Países Bajos: Wolter Kluwer.

- Romero, J. A. y Hernández de León, A. (2013). El establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano: ¿improvisación o innovación? *Revista Impuestos*, 180.
- Vogel, K. (1997). *Klauss Vogel on Double Tax Conventions*. Inglaterra: Kluwer Law International.
- Xavier, A. (2005). *Derecho Tributario Internacional*. Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma.