

**LA REDEFINICIÓN DEL CONCEPTO
DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
PARA LAS RELACIONES CASA MATRIZ Y SUBSIDIARIA**

**REDEFINING THE CONCEPT
OF PERMANENT ESTABLISHMENT
FOR PARENT COMPANY AND SUBSIDIARY RELATIONS**

Juan C. Castillo Carvajal¹

Resumen: El objetivo del presente trabajo consiste en examinar a la luz de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación, si una subsidiaria (o una empresa afiliada) pueden configurar un establecimiento permanente de su casa matriz domiciliada en otro Estado contratante, considerando que jurídicamente la casa matriz y sus subsidiarias constituyen personas jurídicas distintas e independientes. En particular, la investigación estriba en determinar si una subsidiaria (o una empresa afiliada) podría calificar como un agente dependiente (*dependent agent* PE en inglés) de la casa matriz, atrayendo rentas de la casa matriz al Estado en el cual está constituida dicha subsidiaria.

Palabras claves: Establecimiento permanente, doble tributación, convenios de doble tributación, agente dependiente, subsidiaria, empresa afiliada, impuesto sobre la renta.

Abstract: The objective of this paper is to examine in light of the Double Taxation Treaties, whether a subsidiary (or an affiliated company) might constitute a permanent establishment of its head office domiciled in another Contracting State, considering the

¹ Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University, EE.UU. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos.

Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela.

Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Socio del Escritorio Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez.

legal fact that the parent company and its subsidiaries constitute different and independent legal entities. In particular, the research aims to determine if a subsidiary (or an affiliated company) might qualify as a dependent agent PE of the parent company, attracting income obtained by the head office abroad to the State in which said subsidiary is incorporated.

Keywords: Permanent establishment, double taxation, double taxation treaties, dependent agent, subsidiary, affiliated company, income tax.

Sumario: I. Introducción. II. Planteamiento del problema. III. La subsidiaria como lugar fijo de negocios de su casa matriz. IV La subsidiaria como agente dependiente. V El papel de las normas sobre precios de transferencia. VI Algunos casos emblemáticos. VIII Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP. IX El caso venezolano. X Pago del impuesto de la entidad no domiciliada que tenga un EP por intermedio de una subsidiaria. XI Conclusiones. XII Bibliografía.

I. Introducción

El núcleo básico de un grupo económico está representado por una relación entre casa matriz y subsidiaria. En el ámbito del Derecho Tributario Internacional se admite sin objeciones de que la circunstancia que una entidad tenga el control accionario u otro tipo de control respecto de una sociedad ubicada en otra jurisdicción, no convierte a esta última sociedad en un establecimiento permanente de la primera. En este sentido, el párrafo 7 del artículo 5 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico señala que *“El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”* Agregan los Comentarios al párrafo 5 del Modelo de Convenio que: *“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.”

Sin menoscabo de lo expuesto, el Modelo de Convenio consagra la figura *establecimiento permanente como agente dependiente (dependent agent PE* en inglés) que se configura cuando una persona tiene potestad suficiente para vincular a la empresa a las actividades empresariales en el otro Estado. Así, conforme a lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio se considera que una persona constituye un establecimiento permanente de otra persona no domiciliada cuando la primera actúa por cuenta de la segunda en el otro Estado, y tenga y ejerza habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa.

Ahora bien, el dispositivo normativo contenido en el párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio dirigido a impedir que mediante artificios contractuales un sujeto pudiera llevar a cabo actividades empresariales en el otro Estado, sin que se configure un establecimiento permanente, no tendría la entidad de regular aquellas situaciones que se derivan de la existencia de un grupo económico, en particular, cuando existe una relación de control accionario. Anotamos que existe una tendencia –algunos dirían alarmante²– en algunos países importadores de capital de considerar que las actividades de una empresa no domiciliada ejecutadas en coordinación con una subsidiaria, implicaría la configuración de un establecimiento permanente para la casa matriz. Por otra parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el marco del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, presentó una propuesta dirigida a modificar los Convenios de Doble Tributación basados en el llamado Modelo OCDE, así

² MILLET, Matias, *Permanent Establishments through related corporations under the OECD Model Treaty*, Canadian Tax Journal (2007) vol. 55, No. 2, pág. 289-330.

Este autor hace alusión en su introducción al dios griego del mar, *Proteo*, quien podría predecir el porvenir, y podía tomar todas las formas que quería. El autor señala el establecimiento permanente es como Proteo, que puede hoy en día adoptar cualquier forma (la pintura en una pared, un servidor, un agente dependiente).

como sus Comentarios, con el objetivo de evitar la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante acuerdos de comisionistas y estrategias similares.³

En el ámbito venezolano, la discusión no ha sido abiertamente planteada. Empero, la situación particular de Venezuela –ausencia de nuevas inversiones, dificultad para hacerse de divisas, limitaciones a la actividad productiva- ha hecho que muchas empresas multinacionales cesen en sus operaciones en el país, reduzcan sus operaciones, o bien, modifiquen la forma de hacer negocios. Precisamente, una de las modalidades que han adoptado muchas empresas multinacionales ante la imposibilidad de adquirir divisas para la adquisición de bienes o servicios para atender el mercado venezolano, es utilizar a la subsidiaria venezolana como un agente o comisionista. De esta manera, la compañía venezolana desarrolla determinadas actividades –de mayor o menor complejidad- para procurar negocios para su casa matriz o cualquier otra entidad relacionada en el extranjero, a cambio de una comisión o remuneración por estas actividades.

Precisamente, el objeto de este trabajo es examinar los aspectos fundamentales del denominado *establecimiento permanente como agente dependiente* (*dependent agent PE* en inglés), y vincularlo a la situación normativa venezolana. Adicionalmente, resulta menester examinar los elementos que introduce el Informe Final del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* respecto a lo que hemos denominado *la redefinición del concepto de establecimiento permanente en el caso de grupos económicos*.

Se trata, pues, de una problemática actual. En efecto, algunas Administraciones Tributarias han venido activamente atribuyéndole a subsidiarias y empresas afiliadas el carácter de establecimientos permanentes de entidades no domiciliadas.⁴ Es interesante destacar que el primer proyecto de Modelo para evitar la Doble Tributación preparado por

³ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#.Wdoli1u0Opo#page1

⁴ Particularmente, las Administraciones Tributarias de India, Canadá y el Reino Unido.

la Liga de Naciones –y que constituye el antecedente remoto al artículo 5 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)- consideraba ya esta problemática, estableciendo a este respecto lo siguiente: “*Los centros de administración efectiva, las compañías afiliadas, las sucursales, fábricas, agencias, almacenes, oficinas, depósitos serán considerados como establecimientos permanentes.*”⁵ (Subrayado nuestro).

II. Planteamiento del problema

Contrario a una opinión generalizada –al menos en Venezuela- según la cual tratándose de dos personas jurídicas distintas, la subsidiaria no podría configurarse como un establecimiento permanente (EP en adelante) de su casa matriz, el artículo 5(7) del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la OCDE establece expresamente la posibilidad de que una subsidiaria –independientemente de su independencia funcional y autonomía jurídica- pueda configurar un EP de su casa matriz. En efecto, el prenombrado artículo señala que: “*El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante (...) no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.*” (Subrayado nuestro). Esto significa que el examen o test para la determinación de un establecimiento permanente no descarta apriorísticamente las actividades que ejecuta la subsidiaria de una compañía no domiciliada. En este sentido, la doctrina internacional señala que “*(...) la distinta personalidad jurídica, y las distintas jurisdicciones parecen no servir para crear por más tiempo, un muro de protección entre las compañías relacionadas.*”⁶ En consecuencia, el Modelo de Convenio y sus Comentarios admiten la posibilidad de que una subsidiaria constituya un EP de su casa matriz.

De manera que, la subsidiaria podría alternativamente representar un establecimiento permanente como (i) un lugar fijo de negocios de la empresa no

⁵ Borrador del Modelo de Convenio Bilateral para Prevenir la Doble Tributación, Ginebra, Liga de la Naciones, 1927, citado por MILLET, Matias, ob. cit., pág. 292.

⁶ MILLET, Matias, ob. cit., pág. 300.

domiciliada en los términos del artículo 5(1), o bien, (ii) como un agente dependiente de su casa matriz conforme al artículo 5(5). A continuación, examinaremos separadamente los presupuestos anteriores. Si bien a los fines de nuestro examen nos limitaremos a la relación casa matriz-subsidiaria, es preciso anotar que las consideraciones aquí expuestas podrían válidamente extenderse a las relaciones entre empresas afiliadas, esto es, aquellas compañías que tienen acciones comunes, o una administración también común o compartida.

III. La subsidiaria como lugar fijo de negocios de su casa matriz.

La idea de constituir una subsidiaria consiste en llevar a cabo actividades empresariales en otra jurisdicción, sometiendo a la nueva entidad a las normas legales de dicha jurisdicción. La identidad de objetos sociales no implica una identidad jurídica, ni impositiva. En otras palabras, el hecho de que la subsidiaria lleve a cabo la misma actividad que su casa matriz, que participe de las políticas administrativas y comerciales de aquélla, o sea objeto de supervisión y control por parte de la entidad no domiciliada, no implica en principio que la subsidiaria sea un EP de su casa matriz. Sin embargo, si las instalaciones, oficinas, o locales de la subsidiaria estuvieran *a disposición* de la casa matriz podría verificarse que la subsidiaria sirva como un lugar fijo de negocios de la compañía no domiciliada. En efecto, si la casa matriz tuviera un espacio u oficina en las instalaciones de la subsidiaria, a través de los cuales la casa matriz llevara a cabo sus actividades, incluso aunque se tratara de un área compartida donde los empleados de la subsidiaria ejecuten actividades para la entidad local, estimamos que se podría configurar un EP de la entidad no domiciliada. En este sentido, la circunstancia de que la casa matriz celebre cualquier arreglo contractual con la subsidiaria para emplear tales instalaciones (arrendamiento, comodato, etc.) no enervaría la prenombrada posibilidad. Sin embargo, las visitas, inclusive periódicas, que hagan empleados de la casa matriz en tareas de supervisión, control, o actividades que se ejecuten conjuntamente, no implica necesariamente la configuración de un EP.

Se advierte, pues, que la subsidiaria como EP de la no domiciliada requiere que la entidad no domiciliada emplee materialmente, y en forma efectiva, las instalaciones de la subsidiaria mediante la ejecución de actividades que lleven a cabo empleados de la casa matriz. En este sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación preparado por la OCDE, ofrecen el siguiente ejemplo en relación con la configuración de una subsidiaria como un EP: Un empleado de la casa matriz por un período largo de tiempo se le autoriza el uso de una oficina de la subsidiaria, a los fines de asegurarse que la subsidiaria cumpla con las obligaciones contractuales con la casa matriz (pero podría ser para cualquier otro propósito que se encuentre dentro del objeto de negocios de la casa matriz). En este sentido, el Modelo de Convenio establece que la prenombrada oficina se encontraría a *disposición* de la casa matriz y, en consecuencia, *crearía un establecimiento permanente para el patrono del empleado (casa matriz)*.⁷

Reconocemos las dificultades de la Administración Tributaria para detectar materialmente un EP de esta naturaleza, así como la delgada línea entre llevar a cabo actividades de supervisión, control, o conjuntas, y utilizar las instalaciones de la subsidiaria como lugar fijo de negocios. Corresponderá evaluar caso por caso los elementos vinculados a la operación para determinar si existe o no un EP, pero no puede objetarse tal configuración acudiendo al mero hecho que se trata de dos personas jurídicas distintas. Anotamos que la vinculación constituye un elemento que podría llevar a que las actividades de casa matriz y subsidiaria se mimetizaran haciendo complicado identificar esta categoría de establecimiento permanente.

IV. La subsidiaria como agente dependiente.

La Ley de Impuesto sobre la Renta⁸ (en adelante LISLR) siguiendo el Modelo del Convenio OCDE, prevé que se considerará que una empresa no domiciliada tiene un establecimiento permanente en Venezuela cuando lleve a cabo su actividad en el país por

⁷ Comentario 4.3 del artículo 5 del Modelo de Convenio.

⁸ Publicada en la Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

un intermedio de un *agente dependiente*. Así, el párrafo tercero del artículo 7 de la LISLR establece lo siguiente:

Parágrafo Tercero. A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad (...) bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. (...). (Subrayado nuestro).

Por su parte, el artículo 5(5) del Modelo de Convenio de la OCDE establece lo siguiente:

“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 faculten 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.

Tal como hemos advertido con anterioridad existen dos criterios fundamentales para determinar la existencia de un establecimiento permanente, a saber: (i) Un criterio físico constituido por una oficina, dirección o local, al cual nos referimos en el epígrafe anterior y, (ii) un criterio sustantivo vinculado a la presencia de personal, o un apoderado de la empresa autorizado para contratar en nombre o por cuenta de la sociedad no domiciliada.

Vale la pena destacar que salvo el citado artículo 7 de la LISLR, en Venezuela no existe un desarrollo legal o sublegal sobre las condiciones que deben cumplirse para determinar la existencia de un *agente dependiente* que configure un establecimiento permanente para la empresa no domiciliada. En consecuencia, a los fines de establecer si las actividades de una subsidiaria pueden subsumirse o no bajo la calificación de *agente independiente*, examinaremos el contenido del precitado artículo 7 de la LISLR, y los comentarios de la OCDE a este respecto. Así, la doctrina ha establecido ciertos elementos que evidenciarían que una persona no constituye un agente dependiente de la empresa por cuenta de la que actúa, a saber:

- (i) Que mantenga independencia legal y económica;
- (ii) Que actúe en el marco ordinario de su actividad;
- (iii) Que preste sus servicios a otras empresas;
- (iv) La remuneración por la prestación de servicios del agente debe ser fijada bajo condiciones de empresas no relacionadas y,
- (v) No tener la facultad para concluir contratos por cuenta de la empresa no domiciliada.

A continuación, examinaremos separadamente las condiciones anteriores.

- (i) El agente debe mantener independencia legal y económica.

La independencia legal y económica del agente juega un papel fundamental para la calificación de una persona como un agente dependiente susceptible de generar un establecimiento permanente para la entidad no domiciliada. En tal sentido, la independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones respecto de aquélla. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas, o a un control integral, o específico, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa no domiciliada.

Adicionalmente, otro criterio vinculante para determinar la independencia económica del agente consistirá en determinar si el riesgo empresarial es asumido por el agente, o por la empresa que representa. La circunstancia de que el riesgo sea asumido por el agente revelaría que la operación vincula u obliga efectivamente al agente, quien se comportaría como el vendedor de la mercancía vendida, o el responsable por los servicios prestados.

(ii) El agente debe actuar en el marco ordinario de su actividad.

Este presupuesto implica que el agente desarrolle una actividad normal o propia en el marco empresarial de aquél. En otras palabras, si la actividad del agente consiste en actuar como agente o intermediario, la conclusión de contratos de venta excedería el marco ordinario de su actividad, lo que podría derivar en la existencia de un establecimiento permanente para la empresa no domiciliada.

(iii) El agente debería prestar sus servicios a otras empresas.

La circunstancia de que una persona actúe o represente a distintos principales o mandantes, pondría en evidencia que dicha persona no actúa en beneficio o provecho de una sola empresa que implique que el agente se comporte como un mero instrumento de la entidad no domiciliada. En otras palabras, la existencia de varios representados –

vinculados o no- demostraría la legitimidad y sustancia económica de la actividad de intermediación realizada por la compañía. Lo relevante en este caso es que las actividades no se ejecuten en beneficio exclusivo de una sola empresa.

- (iv) La remuneración por la prestación de servicios del agente debe ser fijada bajo condiciones de empresas no relacionadas (*under arm's length conditions*).

Una remuneración que no resulte acorde con las funciones y actividades del agente revelaría que dicho agente no actúa de forma autónoma, sino que representa un vehículo de la empresa no domiciliada para efectuar operaciones en el otro Estado. De manera que, la contraprestación por los servicios del agente debe pactarse en las mismas condiciones que hubieran establecido partes independientes.

- (v) El agente no debe tener la facultad para concluir contratos por cuenta de la empresa.

Un agente constituirá un establecimiento permanente de una empresa en la medida en que esté facultado para concluir y negociar contratos en nombre de la empresa, toda vez que el agente tendrá suficiente autoridad para obligar a la empresa en diversas operaciones. En tal sentido, tanto de la documentación que acredite la relación de intermediación comercial entre el agente y las empresas relacionadas, como de la práctica comercial misma, debería evidenciarse que la subsidiaria o afiliada:

- (i) No participa en la fijación de las condiciones de venta de la mercancía con los compradores locales, por ejemplo, cantidad y calidad de los productos, precios, garantías, condiciones de entrega.
- (ii) No participa en la emisión de las órdenes de compra y venta de mercancías toda vez que las mismas deben tramitarse directamente entre el comprador y el vendedor.

- (iii) No celebra ninguno de los contratos de venta de productos.
- (iv) No actúa como fiador o responsable de las obligaciones de los vendedores finales.

A este respecto, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE señalan categóricamente que: “(...) la frase “autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa”⁹ no limita la aplicación de este párrafo [se refiere al párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE] a un agente que celebra contratos literalmente en nombre de la empresa, el párrafo aplica igualmente a un agente que concluye contratos que obligan a la empresa incluso en aquellos casos cuando los contratos no están a nombre de la empresa. La ausencia de participación activa de la empresa en las transacciones puede ser indicativo del otorgamiento de autoridad al agente. Por ejemplo, un agente podría estimarse que posee la autoridad para concluir contratos cuando el solicite y reciba (pero formalmente no finalice) órdenes que son enviadas directamente a un almacén desde el cual los bienes son enviados, y donde la empresa extranjera rutinariamente aprueba las transacciones.”¹⁰

En todo caso, la subsidiaria como EP de su casa matriz representa una ficción con el objeto de que el Estado de la fuente pueda gravar los ingresos de la operación que la empresa no domiciliada ejecuta en ese país. En este sentido, este EP es distinto e independiente de la subsidiaria, aunque pueda emplear los recursos de aquella (instalaciones, personal, equipos). Desde este punto de vista, tendríamos que el Estado de la fuente podría gravar a la subsidiaria por los ingresos vinculadas a las actividades que desarrolle en beneficio de su casa matriz, así como al EP de la casa matriz por los ingresos que se le atribuyan a dicho EP. En este contexto, identificar esos elementos jurídicos y económicos que hacen que se configure un EP de esta naturaleza representa un reto –y el peligro– tanto para las Administraciones Tributarias, como para las compañías multinacionales al momento de organizar sus negocios en el ámbito internacional.

⁹ Prevista en el artículo 5(5) del Modelo de Convenio de la OCDE y el artículo 7 de la LISLR.

¹⁰ Comentario 32.1 al párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Empleamos la palabra peligro para advertir el riesgo que al amparo de la ficción de la subsidiaria como EP de su casa matriz, las Administraciones Tributarias, en particular, la venezolana, invoquen elementos insustanciales, o desconozca las prácticas comerciales del país, para considerar la existencia de tales EPs.

Una subsidiaria venezolana –a los fines de anular el riesgo de que la Administración Tributaria estime constituye un EP de su casa matriz- debería limitarse a servir como intermediario entre el comprador y el vendedor final, lo cual no obsta para que la compañía venezolana participe en el proceso de negociación. A este respecto, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE indican que la simple participación en las negociaciones no constituye un elemento determinante que revele la existencia de un establecimiento permanente.

En este orden de ideas, nos parece asertivo y práctico, los factores o condiciones establecidas por la jurisprudencia canadiense para determinar si una subsidiaria constituiría o no un EP de su casa matriz, a saber: Uso de las instalaciones de la subsidiaria por parte de la casa matriz; control de la casa matriz de las instalaciones; vinculación de las instalaciones de la subsidiaria con las actividades de la casa matriz; quién paga los gastos de las instalaciones, y los equipos utilizados en tales lugares; a quién le compete las decisiones gerenciales; qué contratos fueron concluidos desde las instalaciones de la subsidiaria; que productos son almacenados en las instalaciones de la subsidiaria; si la casa matriz tiene empleados residentes del Estado de la subsidiaria; quien asume el riesgo de los productos almacenados; cuántos otros principales son representados por la subsidiaria, y si la subsidiaria está sometida a un control detallado o exhaustivo.¹¹

V. El papel de las normas sobre precios de transferencia

¹¹ Caso *American Income Life Insurance*, citado por ALARY, Pierre WILSON, Jim, en el trabajo *Permanent Establishment Issues for Non-Resident Parent Companies with Subsidiaries in Canada*, Thomson Reuters Canada Limited, 2012,

Una postura que no escapa del debate, es que la configuración de una subsidiaria como un EP y, consiguientemente, la atribución de ingresos a este EP, resultaría improcedente, pues lo auténticamente importante en esta materia es que la remuneración fijada a la subsidiaria por aquellas actividades o negocios que ejecuta conjuntamente, o siguiendo instrucciones de su casa matriz, resulte acorde con las normas sobre precios de transferencia. En otras palabras, la remuneración que reciba la subsidiaria debe representar la complejidad, funciones y riesgos asumidos por la subsidiaria. Este criterio no desconocería los derechos del país de la fuente a gravar la porción del ingreso que pueda atribuirse considerando las funciones de la subsidiaria, y constituiría un reconocimiento a la personalidad jurídica y la independencia de tales entidades (casa matriz-subsidiaria). Ahora bien, se trata de una visión simplificada del tema, toda vez que las actividades que ejecute la subsidiaria por cuenta de su casa matriz podrían anular a las propias, vaciar de contenido a su objeto, *mimetizarse* con las operaciones de la casa matriz, configurándose por lo tanto un EP para la entidad no domiciliada, o bien, acudir a la figura de los acuerdos de comisionista y otras estrategias similares.

VI. Algunos casos emblemáticos.

Tal como hemos advertido, la configuración de la subsidiaria (o la empresa afiliada) como EP, constituye un tema complicado en la tributación internacional. No hay unas reglas claras, y el tratamiento en la jurisprudencia así lo pone de manifiesto. En Venezuela, no conocemos ningún caso que verse sobre este aspecto. A continuación, hacemos una breve reseña de los casos más notables con el ánimo de contextualizar las consideraciones anteriores.

(i) Societé Zimmer Limited

En el caso *Zimmer vs. Ministre de l'Economie, des Finances et l'Industrie*, del año 2010, el Consejo de Estado Francés (Conseil d'État en francés) consideró que una compañía francesa podría crear un EP en Francia para una entidad relacionada no domiciliada,

aunque estimó que, con fundamento en los hechos debatidos y la Ley francesa, en el caso particular dicho EP no se configuraba. Así, Zimmer-Reino Unido y Zimmer-Francia constituían compañías relacionadas. Ambas compañías celebraron un contrato de comisión mercantil bajo el cual Zimmer-Francia vendería en este país los productos ortopédicos de Zimmer-Reino Unido, *actuando en su propio nombre, pero por cuenta y riesgo del comisionista*. Ahora bien, de acuerdo con la legislación francesa, si bien el comisionista actúa por cuenta del comitente, los contratos concluidos por el comisionista no obligan a éste último. Es decir, los contratantes no tienen una acción directa contra el comitente. Vale la pena destacar que los contratos de comisión mercantil son frecuentemente usados por las empresas multinacionales, porque las obligaciones y funciones del comisionado son menos complejas que las de un distribuidor, lo que implica una menor remuneración.¹²

En este contexto, el Consejo de Estado reconoció que era posible que una empresa relacionada configurase un EP, pero en este caso en particular –y bajo el contexto legal francés- no podía estimarse que Zimmer-Francia pudiera celebrar contratos que obligaran directa y principalmente a Zimmer-Reino Unido. Resulta interesante destacar que el grupo de trabajo que preparó las propuestas en relación con la interpretación y aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio,¹³ destacó en dicho reporte “(...) *que hubo extensas discusiones en relación con este aspecto basado en las recientes decisiones de los acuerdos comisorios en Francia (Zimmer Ltd.) and Norway (Dell DUF)*.”

Las referidas discusiones dieron como resultado la inclusión del comentario 32.1 al Modelo de Convenio antes referido, que establece que la circunstancia que los contratos no estén a nombre de la casa matriz, no enerva necesariamente que la subsidiaria o afiliada no configure un EP. Por otra parte, la figura del comisionista como una estrategia para evitar la formación de un EP en el país de la fuente –pues el ingreso del comisionista resultaría sustancialmente menor a aquél que se generaría a través de un distribuidor-

¹² En términos similares se pronunció la Corte Suprema de Noruega en el caso Dell Norway, el 2 de diciembre de 2011.

¹³ Párrafo 110 de la propuesta la Interpretación y aplicación del artículo 5 (Establecimiento Permanente) del Modelo para Evitar la Doble Tributación de la OCDE, octubre 2012, enero 2103.

constituye uno de los elementos del denominado *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* auspiciado por la OCEDE, y al cual nos referiremos más adelante.

(ii) Phillip Morris

Mucho más controversial que el anterior es el caso de *Phillip Morris* resuelto por la Corte Suprema italiana en el año 2002. En este caso, el grupo Phillip Morris vendía cigarrillos en Italia a través del monopolio estatal AAMS, quien además pagaba regalías a las compañías por la explotación de sus marcas. AAMS se encargada de vender el producto a los distribuidores. Intertaba s.p.a, una compañía italiana del grupo Phillip Morris, se le encomendó la coordinación del almacenaje y la distribución del producto. Empleados de Intertaba s.p.a, participaban, igualmente, en las negociaciones entre las compañías del grupo Phillip Morris y el conglomerado estatal AAMS, sin celebrar contrato alguno en nombre propio o de terceros. Las autoridades tributarias consideraron que una entidad alemana de Phillip Morris y otras compañías del grupo, tenían un EP en Italia a través de Intertaba s.p.a. La Corte Suprema Italiana resolvió que:

- a. Una compañía residente en Italia puede constituir un EP de varias compañías no residentes pertenecientes a un mismo grupo económico, y que tienen una estrategia unitaria de negocios. El plan de negocios de la compañía no residente debe considerarse como uno solo para todas las compañías del grupo.
- b. La participación de los representantes de la compañía italiana (Intertaba s.p.a.) en las negociaciones de un contrato puede ser considerado como una manifestación del poder para celebrar contratos, incluso si la facultad para celebrar tales contratos no está prevista contractualmente.
- c. La atribución a la subsidiaria del poder para administrar los negocios del grupo en un país, convierte a la subsidiaria en EP de las compañías no domiciliadas del grupo
- d. La existencia de un EP debe ser evaluado desde la perspectiva del fondo sobre la forma.

Se advierte que el legítimo derecho de las Administraciones Tributarias a determinar si la subsidiaria constituye o no un EP, puede llevar a ignorar las prácticas comerciales, llevando al extremo de ignorar precisamente la autonomía e independencia de entidades relacionadas. La prenombrada decisión forzó cambios en los Comentarios al Modelo. En efecto el parágrafo 33 de los Comentarios al artículo 5 señala –con acierto y prudencia- que: *“El solo hecho que (...) una persona haya asistido o incluso participado en negociaciones en el Estado entre la empresa y el cliente, no será suficiente por si solo, para concluir que esa persona tiene la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa.”* Por otra parte, el comentario contenido el parágrafo 42 aclara que cuando un miembro de un grupo multinacional presta servicios administrativos, u otra clase de servicios, como parte de su propio negocio, el cual ejecuta en sus propias instalaciones, y con su personal, tales circunstancias y hechos no crearán un EP en las oficinas del proveedor de tales servicios para la entidad que los recibe.

(iii) Morgan Stanley and Co. Inc.,

Esta decisión difiere de las anteriores, en el sentido que el Tribunal Supremo hindú examinó los aspectos debatidos desde una perspectiva material, es decir, analizando las funciones y competencias de cada una de las compañías involucradas. Es el caso que Morgan Stanley and Co., (Morgan Stanley), compañía domiciliada en los Estados Unidos, contrató servicios de outsourcing a Morgan Stanley Advantage Services Limited (MS India). Los servicios contratados comprendían soporte en tecnología de información, recursos humanos, contabilidad, nómina, así como actividades más sofisticadas tales como investigación financiera, análisis de negocios, y desarrollo de software. Estos servicios eran necesarios para monitorear las inversiones de Morgan Stanley, y sus clientes. Ahora bien, para garantizar la calidad de los servicios, Morgan Stanley propuso enviar a trabajadores de su nómina para llevar a cabo tareas de supervisión y control de las actividades. Igualmente, Morgan Stanley propuso enviar empleados suyos a trabajar como expatriados en MS India.

La Administración Tributaria hindú consideró que MS India constituía un lugar fijo de negocios EP de Morgan Stanley en ese país y, alternativamente, constituía un agente dependiente de la compañía de los Estados Unidos. En relación con la existencia de un lugar fijo de negocios a través de la subsidiaria, la Corte Suprema de la India señaló que las actividades de MS India constituían operaciones de soporte (*back-office operations*) que, en opinión del Tribunal, no constituían el objeto medular del negocio de Morgan Stanley y, por ello, no podía reputarse que la compañía tuviera un auténtico lugar fijo de negocios en las instalaciones de MS India. Tampoco encontró la Corte que MS India constituyera un EP como agente dependiente, pues la compañía hindú no tenía ninguna autoridad para concluir contratos en nombre de Morgan Stanley. En este sentido, la Corte anotó que los contratos eran suscritos y concluidos en los Estados Unidos, y solo la implementación –por lo que respecta las operaciones de soporte o *back-office functions*– eran llevadas a cabo en India. En relación con el fallo, la doctrina ha comentado que:

“Se reconoce claramente que la mera presencia de un lugar fijo de negocio no es suficiente para determinar la existencia de un EP para la casa matriz, es importante examinar qué clase de negocios son llevados a cabo a través de dicho lugar fijo de negocios. La auténtica cuestión es si las actividades son ejecutadas por la entidad residente o por la entidad no domiciliada (...). Este fallo representaría un respiro importante a la industria hindú del outsourcing, que se ha visto afectada por la postura implacable de las autoridades fiscales de la India, en relación con que el outsourcing constituye la realización de negocios de la empresa no residente. Por otra parte, la Corte Suprema ha reiterado el principio que dos empresas relacionadas no deberían, en principio y en todos los casos, derivar en la existencia de un EP.”¹⁴

¹⁴ AJINKYA Bijal, y TANIKELLA Jitender, *Court's Landmark Ruling on PE, Transfer Pricing, and Attribution of Profits*, Worldwide Tax Daily 2007WTD 142-5.

Los fallos citados representan una muestra que nos encontramos ante un terreno movedizo, que impone una revisión racional, objetiva por parte de las autoridades tributarias de los elementos que conformen la relación de negocios entre las empresas relacionadas, que no esté impregnada de una vocación recaudatoria. Se trata de establecer criterios claros, reglas predecibles, que permitan fundar o delimitar los presupuestos que determinan que una subsidiaria se convierta en un EP de su casa matriz. No se trata de limitar las inversiones extranjeras, o hacerlas más onerosas. En Venezuela, al menos, no necesitamos más espantapájaros de las inversiones extranjeras. La determinación de las subsidiarias como EP no debe convertirse en otro más de esos espantapájaros.

VII. Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.¹⁵ Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

Con motivo de la preocupación de los distintos Estados miembros de la OCDE en relación con la ineficacia de las normas previstas tanto en los Convenios para Evitar la Doble Tributación, así como en las propias normas internas, para solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, la OCDE diseñó un plan acción dirigido a (i) identificar las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, (ii) establecer plazos para poner en marcha estas acciones, e (iii) identificar los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.¹⁶ En este sentido, en octubre de 2015 fue publicado el Informe Final sobre el Plan de Acción 7, que derivó en una propuesta de reforma del artículo 5 del Modelo de Convenio, y cambios a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Modelo, así como a los Comentarios.

(i) Cambio al apartado 5 del artículo 5 del Modelo, y a los Comentarios.

¹⁵ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

¹⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014.

El cambio central del Informe consiste en superar el carácter de apoderado y la facultad para concluir contratos como elementos determinantes para identificar al agente dependiente, y sustituir dicha caracterización por una que privilegie la identificación de las acciones que ejecute el agente en nombre de una empresa. Así, la redacción propuesta señala que el agente dependiente es aquél *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*. Se advierte, pues, que el objetivo no es determinar quién estampa la firma en el contrato final de venta de mercancías o de prestación de servicios, sino aquél sujeto cuyo rol resulta determinante para la conclusión del contrato.

Uno de los aportes más importantes del Informe consistió en procurar establecer unas reglas uniformes para la determinación de cuándo una empresa del Estado de la fuente actúa como agente dependiente de la no domiciliada. En este sentido, la propuesta de reforma a los Comentarios señala que para que una empresa califique como un agente dependiente de la no domiciliada, deben necesariamente cumplirse los siguientes tres presupuestos:

- (a) La persona actúa en el Estado Contratante en nombre de la empresa,
- (b) En ejercicio de esta facultad habitualmente concluye contratos, o negocia los elementos materiales de los contratos,
- (c) Los contratos son celebrados en nombre de la empresa, o para la transferencia de la propiedad, o el otorgamiento de derechos de usos, de bienes propiedad de la empresa, o para la prestación de servicios, *por parte de la empresa*.

Se advierte, pues, que los cambios están dirigidos a enervar aquellas situaciones en las cuales el agente formalmente no suscribe los contratos, pero participaba activamente en su celebración, o incluir aquellos casos cuando el agente actúa como un intermediario de bienes o servicios que son vendidos o prestados directamente por la empresa no

domiciliada a clientes en el Estado de la fuente. No hace falta ser muy zahorí para leer entre líneas que se busca desmontar las estructuras de negocios que sustituyen al distribuidor por un comisionista. Así, el párrafo 32.7 propuesto en el Informe Final BEPS, señala que la redacción del artículo 5 del Modelo de Convenio, no solo aplica para aquellos contratos que crean obligaciones y derechos que comprometen a la empresa en nombre de quien el agente actúa, sino que comprende también los contratos que crean obligaciones que efectivamente deben ser cumplidas por la empresa, aunque contractualmente obliguen a otros. Este último caso sería precisamente el de los comisionistas que actúan en su propio nombre pero por cuenta de otro (comisionista o mandatario sin representación), en los cuales los adquirentes de bienes o servicios no tendrían una acción directa contra la empresa no domiciliada.¹⁷

La propuesta sugiere la inclusión de otro comentario –párrafo 32.10- que enfatice que la condición esencial para la determinación si existe o no un agente dependiente es que el agente negocie los *aspectos materiales* de los contratos y que esté actuando en nombre de la empresa, de forma tal que las disposiciones de los contratos relativas a la transferencia de la propiedad, o prestación de servicios, sean ejecutadas por la empresa.

La propuesta del plan de acción 7 evidencia una posición incisiva para delinear la figura del agente dependiente y, consiguientemente, la posibilidad que se configure una *dependend agent PE*, o en los términos de este trabajo, que la subsidiaria (o la compañía afiliada) se conviertan en un EP de la sociedad no domiciliada.

(ii) Cambio al apartado 6 del artículo 5 del Modelo, y a los Comentarios.

El otro aspecto objeto de examen por parte de los informantes del plan BEPS consistió en precisar la existencia o inexistencia de un agente independiente. Así, la fórmula propuesta para descartar la figura del agente independiente es la siguiente: Si la persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente *por cuenta de una empresa o de varias*

¹⁷ Sin duda, una reacción de la OCDE al caso Zimmer UK referido en los epígrafes anteriores.

empresas estrechamente relacionadas no se considerará agente independiente. Agrega la modificación al apartado 6 que una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, con base en los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. Adicionalmente la propuesta de reforma del artículo 5(6) introduce un elemento objetivo para darle contenido a la expresión *empresas estrechamente vinculadas* señalando que: “(...) una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o directamente 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.” Sin duda alguna, ante las complejidades empresariales los redactores apelaron al elemento cuantitativo para determinar el control. Pareciera que dicha recomendación podría resultar insuficiente como mecanismo para impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente. En efecto, pensemos en un ejemplo, bastaría que la casa matriz se reservara el derecho de veto, o tuviera una acción dorada, independientemente de no tener el 50% del capital social para ejercer una posición de control sobre la subsidiaria. En todo caso, la propuesta apunta a desmitificar la separación absoluta entre partes relacionadas basado en el simple hecho de tener personalidades jurídicas propias.

Ahora bien, en forma enfática el Informe sugiere reformar los Comentarios para incluir la siguiente admonición “(...) una filial actuando exclusivamente o casi exclusivamente para su matriz no podrá beneficiarse de la excepción del “agente independiente” del apartado 6.”¹⁸ En relación con este actuar exclusivo o casi exclusivo señala igualmente el Informe que, un elemento relevador de la ausencia de un estatuto de independencia se verifica cuando los ingresos derivados de empresas no relacionadas no constituyen una parte significativa de los negocios del agente.

¹⁸ Comentario 38.12 propuesto por los redactores del Informe.

VIII. El caso venezolano

Reconocemos la justificación que tienen los lineamientos anteriores para contrarrestar la erosión de la base imponible, y el traslado de ingresos que deberían ser atribuidos en el país de la fuente. Se trataría de una auténtica tendencia en materia de operaciones transfronterizas, dirigidas a sustituir al distribuidor –que adquiere bienes en el extranjero y los vende con mayor o menor grado de exclusividad en el país de la fuente– por un intermediario –agente o comisionista– quien intermedia entre la compañía no domiciliada y los compradores locales. En este sentido, cuando la participación del agente o comisionista exceda la simple intermediación, podríamos estar frente a la configuración de un EP para la entidad no domiciliada en cabeza de la entidad local. Sin embargo, los lineamientos anteriores deben contextualizarse o matizarse en el entorno venezolano.

En efecto, como consecuencia del rígido control de cambio vigente en Venezuela desde el año 2003, muchas empresas –particularmente subsidiarias o afiliadas de compañías multinacionales– han cambiado su modelo de negocios. Así, las compañías venezolanas han sustituido su rol de adquirentes de bienes y servicios en el extranjero, para actuar como intermediarios de sus casas matrices o empresas relacionadas, para referir clientes a estas entidades en el extranjero, a cambio de una remuneración. De manera que, el cambio del modelo de negocios no está vinculado a una planificación fiscal para reducir la carga impositiva en el país de la fuente (Venezuela), sino que obedece a las dificultades para hacerse de divisas y, con ello, que pueda operar como distribuidor. Por consiguiente, en el caso venezolano, no podría apriorísticamente considerarse que la subsidiaria (o afiliada) constituye un EP en virtud de la relación comitente-comisionista que puede existir entre las compañías, sino que resulta necesario identificar y evaluar las funciones y competencias que cumple la subsidiaria venezolana. En este sentido, si la actividad de la subsidiaria excede la simple asistencia en la ubicación de clientes y/o tareas preparatorias para la celebración del contrato de venta de bienes o servicios, tendríamos que concluir que existe la posibilidad de considerar que la subsidiaria configura un EP de su casa matriz.

IX. Pago del impuesto de la entidad no domiciliada que tenga un EP por intermedio de una subsidiaria

El desarrollo argumental vinculado a la determinación de un EP por parte de una empresa no domiciliada a través de un agente, o una subsidiaria, no guarda relación alguna con la ausencia de reglas o mecanismos vinculados al cumplimiento o pago del impuesto que pueda causarse con ocasión a un EP de esta naturaleza. Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no hacen referencia a este tema. En este sentido, la opinión generalizada es que el EP que se configure a través del agente o subsidiaria constituye un contribuyente distinto e independiente de la entidad no domiciliada.¹⁹ En consecuencia, el pago del impuesto (o el reparo) con motivo de la configuración de estos EPs se efectuarían por intermedio del agente o subsidiaria, y no directamente a la entidad no domiciliada, lo que se justificaría adicionalmente por la imposibilidad del Fisco del Estado de la fuente de efectuar una actuación de control fiscal fuera de su jurisdicción territorial.

De manera que, si de conformidad con la legislación venezolana se determina que una entidad no domiciliada posee un EP en Venezuela a través de una subsidiaria, cualquier ganancia producida directa o indirectamente por ese contribuyente a través de su EP sería gravable en Venezuela con el ISLR, conforme al régimen de determinación previsto en la Ley, esto es, computando los ingresos, e imputando costos y gastos. En este sentido, el artículo 3º del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta²⁰ señala cuáles son los ingresos nacionales o extranjeros atribuibles a los Establecimientos Permanentes en los siguientes términos: *“Se entenderá por ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a una base fija o Establecimiento Permanente, los que resulten del desarrollo o, en su caso, del giro específico de la actividad realizada, directa o indirectamente, en el país o en el exterior, en o desde dicho Establecimiento Permanente o base fija.”*

¹⁹ Fallo de la Corte de Casación Italiana No. 16106/2011, citado por BRIAN DAVIS, J., *Permanent Establishments: Emerging Issues with our Treaty Partners*, Boston, 2014, pág. 40.

²⁰ Gaceta Oficial Extraordinario No. 5.662 de fecha 24 de septiembre de 2003.

X. Conclusiones

- (i) Una subsidiaria (o una empresa afiliada) pueden configurar un establecimiento permanente en la medida que la empresa no domiciliada emplee materialmente las instalaciones de la subsidiaria, o cuando la participación de dicha subsidiaria en la celebración de contratos en nombre de la no domiciliada exceda el simple acompañamiento en los procesos de negociación, sino que intervenga en los aspectos materiales del negocio.

- (ii) La determinación de si una subsidiaria (o una empresa afiliada) constituye o no un establecimiento permanente de una compañía no domiciliada, no puede limitarse a identificar la ejecución por parte de la compañía domiciliada, de actividades en beneficio de la entidad extranjera. En este sentido, se requiere que la Administración Tributaria –y los Tribunales si fuere el caso- examinen si las funciones o tareas que desarrolla la entidad local constituyen legal y económicamente el negocio de la entidad foránea. De manera que, la atribución de ciertas funciones o competencias, en particular, la de ubicar clientes y preparar las negociaciones para celebrar contratos, no convertirían a la subsidiaria en un establecimiento permanente de su casa matriz, incluso en el supuesto que las relaciones contractuales se organicen bajo la figura de la comisión mercantil.

- (iii) En atención a lo expuesto, y en especial referencia al caso venezolano, estimamos que la relación comisionista no implica forzosamente la evidencia de que una subsidiaria constituye un EP de su casa matriz.

XI. Bibliografía

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *Venezuela y las medidas BEPS*, pág. 38, obra inédita.

ALARY, Pierre WILSON, Jim, *Permanent Establishment Issues for Non-Resident Parent Companies with Subsidiaries in Canada*, Thomson Reuters Canada Limited, 2012.

AJINKYA Bijal, y TANIKELLA Jitender, *Court's Landmark Ruling on PE, Transfer Pricing, and Attribution of Profits*, Worldwide Tax Daily 2007WTD 142-5.

BRIAN DAVIS, J., *Permanent Establishments: Emerging Issues with our Treaty Partners*, Boston, 2014.

MILLET, Matias, *Permanent Establishments through related corporations under the OECD Model Treaty*, Canadian Tax Journal (2007).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014.