

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS



FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSGRADO

Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010

TESIS

Para obtener el grado académico de Magister en Política y Gestión Tributaria
con mención en Auditoría Tributaria

AUTOR

Juan de Dios Borjas Huarcaya

LIMA – PERÚ

2012

Dedicatoria

*A mi esposa Maritza, a mis hijos Elizabeth Fernanda y José Antonio
Alejandro por su cariño, paciencia, comprensión y ayuda.*

Agradecimientos

A mis asesores del presente trabajo de investigación y a todas aquellas personas que facilitaron la labor del mismo, gracias por su apoyo y comprensión.

Resumen

El presente trabajo de investigación ha sido realizado basado en nuestra experiencia profesional y las controversias surgidas al aplicar los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por nuestro país en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería.

En la actualidad, constituye un tema controvertido para las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería así como para las empresas subcontratadas para prestar servicios en nuestro país que son residentes en los países con los cuales nuestro país ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, si la aplicación de estos Convenios esta conforme a lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y los Convenios, en relación al régimen impositivo aplicable al establecimiento permanente que califican como tal según los Convenios pero no conforme con lo estipulado en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en los supuestos de la ejecución de una obra de construcción civil, supervisión o montaje, así como la prestación de servicios empresariales por intermedio de su personal destacados a nuestro país por un periodo mayor de 183 días, temas que se encuentran pendientes de ser dilucidados por el Gobierno Central.

El entusiasmo iniciado por la inquietud de esclarecer y llegar a la verdad de una serie de dudas o interrogantes en todo lo relacionado con las actividades de las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería y las empresas no residentes ubicadas en los países con los cuales el Perú ha suscrito Convenios relacionados con el Impuesto a la Renta a fin de evitar la doble imposición tributaria, que estaría siendo objeto de impulso o efectividad para los inversionistas.

La investigación comprende 4 capítulos y se inicia con el resumen luego la introducción y prosigue con el capítulo I donde se describe la situación problemática, la formulación del problema principal así como los específicos, y tiene como objetivo general contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios. De otro lado, el

marco teórico filosófico ha sido encuadrado en las actividades de servicios de consultoría en ingeniería y actividades de construcción, así como la aplicación de las normas tanto nacionales como internacionales en el contexto de los Convenios.

Igualmente, a los efectos de realizar este trabajo de investigación se aplicó la metodología no experimental descriptiva a fin de llegar a determinar el objetivo de la investigación.

La metodología aplicada para obtener información en el presente trabajo de investigación fue la de realizar encuestas y análisis de las diversas normas y bases teóricas aplicable a los Convenios, obligándonos a realizar un análisis de los Convenios para evitar la doble imposición, contratos y otros que firme el Estado y beneficie a los contribuyentes y se logre una mayor inversión en el país con la aplicación adecuada de los Convenios.

Para terminar luego con las conclusiones y recomendaciones resultantes de la investigación y en lo sustancial sosteniendo que la solución al problema principal consistente en contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales de ingeniería, para ello proponemos ciertas modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, así como otras precisiones de parte de la Administración Tributaria. Las modificaciones propuestas se encuentran recogidas en las recomendaciones planteadas en el presente trabajo de investigación.

Abstract

This research has been conducted based on our experiences and disputes that arise while applying agreements in our country that avoid double taxation in companies providing engineering services.

Double taxation presently constitutes a controversial issue for local engineering firms and outsourced companies if these agreements comply with Income Tax Laws regarding the tax regime applicable to the permanent establishment that qualify as such according to the agreements, but not in accordance with the provisions of our Income Tax laws. We specifically look at the case of construction, supervision or assembly, as well as business services provided through their employees to our country for a period greater than 183 days. These subjects are still pending to be elucidated by the federal (central) government.

One of the focal points of this paper is to address the enthusiasm that was generated by the desire to solve several issues that relate to activities of local (national) engineering companies and outsourcing companies in countries where a Tax agreement is already in place.

This research comprises four chapters and begins with a summary, and introduction, and then chapter one, which describes the problematic situation, the problem formulation and specific details, and aims to contribute to consistent, homogeneous regular application of these agreements. On the other hand, the philosophical framework has been limited to consulting engineering firms and construction activities, as well as the application of national and international norms in the context of agreements.

Similarly, for the purposes of performing this research; a non-experimental and descriptive approach was used in order to determine the objective of the research.

The methodology used to obtain information on the present research was to conduct surveys and analysis of the various rules and apply theoretical agreements, forcing us to make an analysis of agreements to avoid double taxation, contracts and others to sign the

state and taxpayers benefit and achieve greater investment in the country with the proper application of the agreements.

To conclude, we propose recommendations resulting from the investigation that in essence state that the solution to the main problem is to contribute to the consistent, homogeneous and regular application of agreements to avoid double taxation in national engineering firms. To this end, we propose certain amendments to Income Tax Regulations laws, as well as other details from the Tax Administration. The proposed amendments are contained in the recommendations presented in this research paper.

Tabla de contenido

Introducción

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.2. Formulación del problema.....	19
1.2.1 Problema principal.....	19
1.2.2 Problemas específicos.....	19
1.5 Objetivos de la investigación.....	23
1.5.1 General.....	23
1.5.2 Específicos.....	23

CAPITULO II. MARCO TEÓRICO

2.1 Marco filosófico o epistemológico de la investigación.....	25
2.1.4 Elementos del contrato.....	27
2.1.6 Forma de Contrato.....	29
2.1.8 Modelo de Convenios.....	41
2.1.9. Convenios entre privados y entre Estados.....	44
2.1.10 Empresas de Ingeniería.....	46
2.1.11 Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado.....	70
2.1.12. Impuesto al Valor Agregado.....	84
2.2 Antecedentes de la investigación.....	97
2.3 Bases Teóricas.....	99
2.3.1 Convenios para evitar la doble imposición.....	99
2.3.2 La Doble Imposición internacional.....	103
2.3.3 Origen de la doble imposición internacional.....	105
2.3.4 Modelos de Convenios para evitar la doble imposición.....	107
2.3.5 Clases de doble imposición: jurídica y económica.....	110
2.3.6 Medidas para evitar la doble imposición internacional.....	112
2.3.7 Ventajas y desventajas de los convenios para evitar la doble imposición.....	116
2.3.8 Objetivos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.....	121

2.3.9	Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú.	122
2.3.9.1	Convenio entre el Perú y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio.	122
2.3.10	Establecimientos Permanentes.	129
2.3.11	Impuesto a la Renta y el Establecimiento Permanente en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.	158
2.3.12	Impuestos pagados en exceso y en defecto.	197
2.3.13	Evasión tributaria por uso y abuso del Convenio.	210
2.3.14	Control interno para acreditar los servicios prestados por empresas residentes en países contratantes.	224
2.3.15	Renuncia a los Convenios para evitar la doble imposición.	226
2.3.16	Concordancia entre el Convenio y las leyes tributarias del país.	227
2.3.17	Pronunciamientos de instituciones profesionales del país concordantes con los Convenios.	241
2.3.18	Uniformidad de criterios para la aplicación de los Convenios.	242
2.3.19	Dualidad de criterios en aplicación de la Decisión 578.	243
2.3.20	Aplicación de Convenios según modelo de la OCDE.	249
2.3.21	Pronunciamientos de la SUNAT.	251
2.3.22	Incidencia de las modificaciones de la Reforma Tributaria dentro de las facultades otorgados por el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo a través del Decreto Legislativo N° 29894, en el presente trabajo de investigación.	252

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA

3.1	Tipo y diseño de investigación.	257
3.1.1	Método de investigación.	257
3.2	Unidad de análisis.	258
3.3	Población de estudio.	258
3.4	Tamaño de la muestra.	258
3.5	Selección de muestra.	261
3.6	Técnicas e Instrumentos de Recolección de datos.	261
3.7	Tratamiento de los datos.	262
3.8	Análisis e interpretación de la información.	262

3.9 Hipótesis y Variables.....	262
3.9.1 Hipótesis General.	262
3.9.2 Operacionalización de Variables.	262
3.9.2 Variables Y = Problemas tributarios.	263
3.9.3 Variables Z = Aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias del Convenio.....	263
3.10 Periodo que abarca la investigación	264
CAPÍTULO IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	
4.1 Análisis, interpretación y discusión de resultados.....	265
4.1.1 Análisis de objetivos.....	265
4.1.2 Específicos.....	265
4.2 Prueba de hipótesis.	266
4.2.1 Diseño del trabajo y análisis de documentos.....	266
4.2.2 Prueba de la hipótesis.	267
CONCLUSIONES	
RECOMENDACIONES	
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	

Introducción

La apertura de la economía de nuestro país al mercado internacional a partir de la década de los años noventa, intensificado en la actualidad, trajo consigo un aumento de transacciones comerciales con empresas residentes en diferentes países del exterior, a su vez, esta apertura ha dado origen a la problemática de la tributación internacional en el contexto global.

La problemática de la tributación internacional está relacionada con los distintos criterios de sujeción a la soberanía fiscal de los distintos Estados, así como a la aparición del fenómeno de la doble imposición, pues las transacciones de carácter económico ya no son solo locales sino entre países.

Nuestro país, al igual que la mayoría de los demás Estados, desarrolló su sistema tributario cuando no existía la intensificación del comercio internacional, entonces la aplicación del criterio jurisdiccional de fuente territorial estaba justificado debido a que no ocasionaba problema alguno; se gravaba a las empresas y a los individuos dentro de las fronteras de su país de residencia. El desarrollo de la economía a nivel internacional y mundial ha traído consigo la necesidad de que la tributación sea un instrumento para facilitar la inversión económica en el mundo.

Para atraer inversiones del exterior y resolver el fenómeno de la doble imposición internacional, nuestro país suscribió Convenios para evitar la doble imposición con algunos países como Canadá, Chile, Brasil y los países miembros de la Comunidad Andina.

En la aplicación de estos Convenios, las empresas nacionales que prestan servicios de Ingeniería en el Perú enfrentan problemas de índole tributario que aún están pendientes de ser aclarados por la Administración Tributaria de nuestro país, tales como la definición imprecisa del concepto de establecimiento permanente, prevalencia de los Convenios sobre la Ley interna, la falta de regulación de los comentarios al modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que puedan servir de guía para

interpretar los Convenios y la falta de aprobación de la Decisión 578 según el proceso establecido por nuestra Constitución política.

Los servicios que prestan las empresas nacionales de ingeniería en el Perú califican como consultoría de servicios técnicos o de asistencia técnica, para prestar estos servicios, las empresas subcontratan a otras no domiciliadas o del exterior, quedando obligada a retener el Impuesto a la Renta de no domiciliado y a pagar el Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios prestados por no domiciliados. Sin embargo, las empresas no domiciliadas subcontratadas que prestan estos servicios y tienen su residencia en Canadá o Chile no estarán sujetas a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, pero si son residentes en el Brasil estarán sujetas a la retención del 15%, en virtud del Convenio suscrito con dichos países. Asimismo, las empresas que prestan servicios y residen en la Comunidad Andina como Bolivia, Colombia y Ecuador se les practicará la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados con la tasa del 30%. De acuerdo a los referidos Convenios, las rentas por consultoría de servicios técnicos y asistencia técnica obtenida por empresas residentes en Canadá y Chile por prestación de servicios califican como beneficios empresariales y no están sujetas a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, siempre y cuando los referidos servicios hayan sido prestados en un plazo menor a 183 días.

En el desarrollo de la presente investigación no hemos encontrado bibliografía suficiente sobre aplicación práctica de los Convenios para evitar la doble imposición en nuestro país, siendo las razones de nuestra investigación el generar nuevos planteamientos que sean aplicados en forma homogénea por profesionales capacitados para aplicar convenientemente los Convenios y así evitar la doble imposición, basado en ello es que consideramos que es importante el presente trabajo de investigación.

El trabajo de investigación denominado “Los Convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010” tiene como objetivo principal contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición establecidos por el Perú y tiene como objetivos específicos estudiar los Convenios

establecidos por el Perú con Canadá, Chile, Brasil y los países miembros de la Comunidad Andina, revisar la aplicación de los Convenios y evaluar el pago de impuestos en exceso o en defecto por aplicación de los Convenios en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería, demostrar que no existe concordancia entre los Convenios y la leyes tributarias del país, conocer el efecto de costos y gastos por servicios de no domiciliados en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría y disminución de costos tributarios por doble imposición, analizar el Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios de no domiciliados, estudiar los controles internos que les permitan acreditar los servicios subcontratados de empresas no domiciliadas y finalmente evaluar la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

Consideramos que el desarrollo de la presente investigación nos lleva a conclusiones y por consiguiente a plantear recomendaciones que ayudarán a corregir las deficiencias identificadas; así como, a entender y aplicar correctamente los Convenios suscritos por nuestro país tanto a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú como a la Administración Tributaria. Esto ayudará a la entidad tributaria al momento de fiscalizar a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería que hayan aplicado los Convenios, a que no se determinen diferencias a favor del fisco por aplicación incorrecta de estos, otorgando a estas empresas cierta seguridad jurídica en sus inversiones realizadas en nuestro país y ayudará a disminuir la carga procedimental a la misma Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

CAPÍTULO I.

INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Situación Problemática.

La finalidad fundamental de un Estado es satisfacer las necesidades públicas y para poder hacerlo requiere contar con recursos financieros y económicos. La principal fuente que tienen los Estados para obtener dichos ingresos es mediante la cobranza de tributos a las personas naturales y empresas domiciliadas y no domiciliadas que realizan sus actividades dentro de su territorio o radican en él. Los impuestos se aplican a las personas naturales y jurídicas en relación con los ingresos y utilidades que obtengan, el patrimonio o la propiedad que posean o sobre los consumos que efectúen.

Por su naturaleza, los impuestos son de aplicación general y por lo tanto, afectan tanto a nacionales como a extranjeros que invierten o realizan sus actividades económicas en el país. El inversionista extranjero, para decidir invertir en un país, usualmente toma en consideración una serie de aspectos que pueden girar en torno al ámbito político, social, laboral y económico, siendo la tributación existente, una materia de especial cuidado puesto que se encuentra estrechamente vinculada con la rentabilidad de los negocios. Sin embargo, no basta el examen de la legislación tributaria del país en el que se va a invertir, sino también la del país de procedencia del inversionista.

En efecto, es frecuente que las utilidades, dividendos, intereses, regalías u otro tipo de renta o beneficio no sólo se encuentren gravados por el país en el que se ha realizado la inversión, sino también por el país en el que radica o es nacional, el inversionista. Esta situación puede producir una doble tributación y, en muchos casos hacen inviable los

negocios. Frente a tal circunstancia, la inversión no se produciría o, en caso que se decida realizarla, podría llevarse a cabo, pero mediante mecanismos elusivos para evitar que uno de los fiscos o ambos, no cobren los tributos por los montos que en realidad le corresponderían. Adicionalmente a ello, es posible que tratándose de inversionistas que operan a través de sucursales o empresas vinculadas, las administraciones tributarias de ambos países necesiten información sobre los hechos con incidencia en el resultado global de la actividad empresarial. Si no existe Convenio entre dichas administraciones tributarias, la posibilidad de obtener una información idónea y completa de las operaciones, será difícil o nula.

El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional y de colaboración entre las administraciones tributarias, es la celebración de un Acuerdo o Convenio que contemple mecanismos para que se dé la colaboración entre administraciones y las reglas, que usarán para evitar la indeseada doble imposición.

Los países que no han suscrito Convenios para evitar la doble tributación, presentan el problema de la doble o múltiple tributación. Esta se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho primario de gravar un flujo de renta. La atribución de jurisdicción por parte de un Estado para gravar una renta, ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción: una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado.

De acuerdo con los criterios de vinculación que cada Estado haya elegido, los conflictos jurisdiccionales que se presentan pueden ser tanto por el uso de criterios diferentes, como por el uso similar pero con contenido diverso. Estos criterios de conflicto son los siguientes: (i) Primer criterio: un conflicto entre dos países que consideren que la fuente generadora de la renta se encuentra en su país. Puede tratarse de un conflicto de leyes o de hechos. Lo determinante es que de acuerdo con la legislación interna de cada país se estaría ante una renta local y, por tanto, gravada por cualquiera de los criterios, (ii) Segundo criterio de conflicto: se presenta cuando un país utilizando un criterio subjetivo, grava la renta mundial de sus contribuyentes y el otro, grava también a alguno de esos sujetos,

utilizando el criterio de la fuente. En estos casos, lo usual es que el Estado que utiliza un criterio subjetivo, acepte un crédito por el impuesto pagado en el extranjero, pero si por alguna razón no se acepta el crédito o la legislación usada es insuficiente, surge la doble tributación, (iii) Tercer criterio de conflicto: se presenta cuando de acuerdo con la legislación de los países involucrados, una persona (natural o jurídica) resulta residente en ambos. Por ejemplo, un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que el otro según la sede de su administración. Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su administración en el otro, el conflicto es evidente.

Las empresas que realizan sus operaciones en diferentes países, llamadas también multinacionales, son aquellas que están más expuestas a sufrir los efectos negativos de la doble imposición. Es por ello que dichas empresas suelen apelar a la denominada planificación tributaria, a fin de lograr un pago óptimo.

Si bien no se puede afirmar que las empresas multinacionales persigan la evasión de los impuestos, lo cierto es que estas no dejarían de aprovechar cualquier vacío o margen que la ley les concede para reducir su carga tributaria, generándose una distorsión por el problema de la doble imposición.

Todo Convenio define la soberanía de uno de los países contratantes para gravar en exclusividad determinadas rentas, compartir la tributación respecto de otras o, reconocer al otro país su soberanía para gravar en exclusividad. Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional. También podrían configurarse casos en que existen actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente.

Antes de la firma de los Convenios, nuestro país unilateralmente en la Ley del Impuesto a la Renta ya había adoptado medidas para prevenir o evitar la doble imposición fiscal, tales

como el método del crédito por impuesto pagado en el exterior y el concepto de establecimiento permanente.

Debemos tener en consideración que nuestro país es, hasta la fecha un importador de capitales y que las inversiones peruanas en el exterior son reducidas por lo que el Perú ha sacrificado más recaudación que los otros países con los que ha celebrado Convenios. Sin embargo, la política de los sucesivos gobiernos es atraer inversión y la existencia de Convenios es un medio más eficaz para lograrlo que el otorgar medidas unilaterales. También debemos considerar que la celebración de Convenios implica un costo fiscal inicial, que hay que ponderar sin dejar de considerar la ventaja de tener una mayor inversión extranjera y, consecuentemente, en el futuro una mayor tributación.

A la fecha del presente Tesis, en nuestro país están vigentes el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina – Decisión 578, vigente desde el 01 de enero de 2005 y los Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio suscritos con Canadá, Chile y Brasil, los dos primeros entraron en vigencia el 01 de enero de 2004 y el último entró en vigencia el 01 de enero de 2010.

En los servicios de ingeniería contratados por los clientes (denominados proyectos) se utiliza personal de la propia empresa y, también se subcontrata a empresas no domiciliadas para que realicen una determinada tarea del proyecto (el proyecto se divide en tareas). De esta forma, las empresas destacan a su personal técnico calificado a nuestro país para cumplir con la tarea subcontratada. Los costos y gastos del personal subcontratado no domiciliado representan un porcentaje significativo del servicio contratado por el cliente y por consiguiente del costo de ventas de la empresa nacional de ingeniería que presta el servicio en el Perú. Las empresas subcontratadas al prestar servicios en el país, se convierten en sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, es decir, generan obligaciones con incidencia en dicho impuesto.

Si las referidas empresas se encuentran domiciliadas en Canadá y Chile no nacerá la obligación tributaria con incidencia en el Impuesto a la Renta, debido a los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú con los referidos países, toda vez que el

criterio de imposición es gravar en el país de residencia (Convenios suscritos con Canadá, Chile); pero si son domiciliados en la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia y Ecuador) nacerá la obligación tributaria con incidencia en el Impuesto a la Renta, según el Régimen para evitar la doble imposición suscrito por el Perú con los países miembros de la Comunidad Andina, debido a que el criterio de imposición es gravar en la fuente productora de la renta. Si son domiciliadas en Brasil también nacerá la obligación tributaria con incidencia del Impuesto a la Renta.

En efecto, el numeral 1) del artículo 7° del Convenio, señala que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. Para ello deberá acreditar su domicilio en Canadá, Chile o Brasil con el Certificado de Residencia emitido por la Administración Tributaria de dichos países.

Esto significa que cuando las referidas empresas no domiciliadas prestan sus servicios por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país por un periodo menor a 183 días no califican como establecimiento permanente, no se le practicará la retención del Impuesto a la Renta y solo se pagará el Impuesto General a las Ventas por utilización en el país de servicios de no domiciliados. Sin embargo, si las referidas empresas no domiciliadas prestan sus servicios por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país por un plazo mayor a 183 días calificarán como establecimiento permanente y estas no se constituyan como tal, y de hecho, al no practicarse la retención del Impuesto a la Renta los gastos tendrán una contingencia tributaria no pudiendo ser aceptados por la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización. No obstante, la obligación de tributar en el Perú el Impuesto a la Renta por la empresa no domiciliada, no está definida adecuadamente en los referidos Convenios para evitar la doble imposición ni la forma en que lo hará.

Por otro lado, tenemos que lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición no es concordante con lo establecido en la ley del Impuesto a la Renta en lo referido a los

criterios para calificar a una empresa como domiciliada, no domiciliada y establecimiento permanente.

Como toda nueva norma legal, los Convenios contienen vacíos que originan dudas en la aplicación por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, tanto la subcontratación de servicios con empresas no domiciliadas en el marco de dichos Convenios para evitar la doble imposición, como en el cumplimiento de aspectos formales hasta la determinación o la comprensión de los impuestos a retener.

1.2. Formulación del problema.

1.2.1 Problema principal.

¿Cuáles son los problemas tributarios que tienen las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú que aplican los Convenios para evitar la doble imposición, en el año 2010?

1.2.2 Problemas específicos.

a) ¿Cuáles son los problemas tributarios que tienen las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú en la determinación del Impuesto a la Renta, bajo los Convenios para evitar la doble imposición suscrita por nuestro país, en el año 2010?

b) ¿Cuáles son los procesos de determinación del Impuesto General a las Ventas, así como el pago del impuesto y aplicación del mismo como crédito fiscal por utilización de servicios prestados de no domiciliados en el país, de las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, de acuerdo a los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por nuestro país, en el año 2010?

c) ¿Cuál es el grado de concordancia de los Convenios para evitar la doble imposición con las leyes tributarias respecto a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, en el año 2010?

d) ¿Cuáles son los controles internos que han implementado las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, para asegurar que los servicios subcontratados con entidades no domiciliadas están debidamente acreditados como lo requieren las normas tributarias en el país, en el año 2010?

Justificación teórica de la investigación.

El presente trabajo de investigación tiene justificación teórica por las siguientes razones:

No existen investigaciones orientadas a estudiar los problemas tributarios que enfrentan las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios para evitar la doble imposición, que permitan una aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias para minimizar los costos tributarios por doble imposición, por lo tanto, se justifica una investigación de esta naturaleza.

Las fuentes bibliográficas existentes estudian y analizan la aplicación de los Convenios en términos generales, no desarrollan aspectos correspondientes a la aplicación práctica como procedimientos y los criterios que deben adoptarse.

La investigación permitirá conocer cómo se aplican los convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, así como lo que señala la doctrina sobre este tema, principalmente los comentarios al modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de autores especializados en Convenios y pronunciamientos de la SUNAT sobre Convenios. De estos conocimientos se conocerán los procedimientos y criterios adoptados por las empresas, lo establecido en la doctrina, y a base de dichos criterios se plantearán procedimientos coherentes, homogéneos y sin discrepancias para la aplicación de los citados Convenios.

Por la magnitud de los problemas que enfrentan las empresas que prestan servicios de ingeniería, se justifica la presente investigación.

Los conocimientos obtenidos en la presente investigación de la aplicación práctica de los Convenios así como las deficiencias identificadas en los mismos, constituirán base y fundamento para establecer un criterio de aplicación de los Convenios tanto para las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería como para la Administración Tributaria.

Los resultados obtenidos en la ejecución de la presente investigación serán trascendentes y servirán a abogados, administradores, contadores, economistas, ingenieros, estudiantes de estas carreras profesionales así como a otras personas interesadas en el tema, quienes tendrán visión técnica y procedimientos para aplicar adecuadamente los Convenios en las empresas que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

La presente investigación permitirá conocer las causas que originan la deficiente aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú. La corrección de estas deficiencias logrará que estas empresas eviten en gran medida los problemas tributarios que actualmente afrontan y disminución de sus costos tributarios por doble imposición.

A la fecha del presente trabajo de investigación, no existen resoluciones del Tribunal Fiscal ni sentencias de la Sala Contencioso Administrativo de la Corte Superior del Poder Judicial que hayan resuelto apelaciones o demandas judiciales a favor o en contra del contribuyente por aplicación de los Convenios suscrito por nuestro país con Canadá, Chile y Brasil.

Permitirá identificar deficiencias u omisiones en los Convenios y el Régimen para evitar la doble imposición, las mismas que servirán de base y fundamento para establecer un criterio de aplicación de los Convenios tanto para las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú como para la Administración Tributaria.

i) Los resultados de la investigación nos permitirá arribar a conclusiones y plantear las recomendaciones que ayudarán a corregir las deficiencias identificadas, de modo tal que ayuden a aplicar correctamente los Convenios, tanto a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú como a la Administración Tributaria.

Justificación práctica de la investigación.

El presente trabajo de investigación tiene justificación práctica por las siguientes razones:

Permitirá conocer los problemas tributarios que tienen las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Evaluará los problemas que tienen las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú en la determinación del Impuesto a la Renta bajo los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país.

Verificará la aplicación del crédito fiscal del impuesto general a las ventas por utilización de servicios de no domiciliados utilizados económicamente en el país realizados por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Evaluará que no existe concordancia entre los Convenios para evitar la doble imposición con las leyes tributarias de nuestro país respecto a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

Revisará la disminución de los costos tributarios por doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería por aplicación correcta de los Convenios.

Evaluará los controles internos que les permita asegurar la acreditación de los servicios recibidos del exterior a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería.

Evaluará la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería.

Presentará propuestas de solución de acuerdo a los resultados obtenidos en el trabajo de investigación.

1.5 Objetivos de la investigación.

1.5.1 General.

Contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición establecidos por el Perú.

1.5.2 Específicos.

Estudiar los Convenios establecidos entre el Perú con Canadá, Chile, Brasil y los países miembros de la Comunidad Andina.

Revisar la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

Evaluar el pago de impuestos en exceso y en defecto realizado por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Demostrar que no existe concordancia entre los Convenios para evitar la doble imposición y las leyes tributarias de nuestro país.

Conocer el efecto de costos y gastos por servicios de no domiciliados en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría y la disminución de costos tributarios por doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Analizar el Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios de no domiciliados en el país y utilizado como crédito fiscal por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, pero que pueden ser cuestionados por la SUNAT por no aplicar adecuadamente los Convenios para evitar la doble imposición.

Estudiar los controles internos que les permitan a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios, acreditar los servicios subcontractados a empresas no domiciliadas de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

Evaluar la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición por las empresas que prestan servicios de ingeniería.

CAPITULO II.

MARCO TEÓRICO

2.1 Marco filosófico o epistemológico de la investigación.

Concepto y naturaleza del contrato.

Para un mejor entendimiento de los Convenios, procederemos a definir el concepto de Contrato tal como se considera en la doctrina, el derecho comparado y el Código Civil peruano.

Concepto de contrato.

El contrato es el acuerdo entre dos o más partes relacionado con un objeto de interés jurídico. Su finalidad consiste en crear, modificar, regular o extinguir relaciones obligatorias y constituye el acto jurídico plurilateral por excelencia.

El artículo 1351° del Código Civil¹ establece que “El contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar, o extinguir una relación jurídica patrimonial”.

El contrato, como acto jurídico, es una manifestación de voluntad cuya razón de ser es crear la relación jurídica. Una vez cumplido este cometido, que se alcanza con la sola manifestación de voluntad (al menos en los contratos consensuales), el contrato deja de existir, por que ha terminado su rol. Lo que subsiste es la relación obligatoria nacida del contrato, que es la que vincula a las partes y la que debe ser cumplida. Por ejemplo, en un contrato de compraventa lo que obliga al vendedor a entregar el bien mueble materia del

¹ Código Civil Peruano, aprobado por el Decreto Legislativo N° 295 del 24 de julio de 1984 publicado en el diario oficial El Peruano el 25 de julio de 1984 vigente desde el 14 de noviembre de 1984.

contrato, no es éste sino la relación jurídica (obligación de transferir la propiedad del bien) creada por él².

La teoría clásica del contrato se basa en dos principios fundamentales: el de la libertad contractual y el de la autonomía de la voluntad. Contribuyeron a formarlos desde distintas perspectivas el derecho canónico, la escolástica tardía y el derecho natural³.

Convenios para evitar la doble imposición.

VILLAGRA⁴ señala que los Convenios para evitar la doble imposición constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes (obligados) acuerdan:

Renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias y deciden que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto, o

Realizar una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias, otorgando por lo general, el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado.

Para DE ASPEROCHAGA⁵ los CDIs constituyen acuerdos bilaterales que se aplican siempre con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de los no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de la potestad tributaria entre los Estados firmantes, bien reduciendo los tipos de retención en la fuente fijados para determinadas rentas (dividendos, intereses o cánones).

² DE LA PUENTE y LAVALLE Manuel, El Contrato en General, Palestra Editores, segunda edición 2001 Tomo I, páginas 36 y 37.

³ ARIAS-SCHREIBER PEZET Max, Exégesis del Código Civil Peruano de 1984, Tomo I Contratos: Parte General, Gaceta Jurídica, segunda edición setiembre 2000, página 23.

⁴ VILLAGRA CAYAMANA Renée, Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, Convenios para evitar la doble imposición IFA Grupo peruano, Lima, 2008, páginas 22 y 23.

⁵ DE ARESPACCHAGA Joaquín, Planificación fiscal internacional – Convenios de doble imposición estructuras fiscales tributación de no residentes, Madrid España, Editorial Marcial Pons, segunda edición, 1998, página 49.

Mientras que BARNADAS⁶ señala que los Convenios para evitar la Doble Imposición son medidas bilaterales en virtud de los cuales dos estados convienen evitar la doble imposición internacional en base a las reglas previstas en el contenido de los mismos. Tratan de distribuirse la potestad tributaria de gravar las rentas atendiendo a la naturaleza de las mismas correspondiendo siempre al estado de residencia el adoptar los métodos pertinentes para evitar la doble imposición internacional, dado que es quien la puede provocar.

De lo mencionado en los párrafos anteriores concluimos que los Convenios para evitar la doble imposición son contratos celebrados entre dos Estados o Gobiernos, mediante los cuales los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el contribuyente. Los Convenios se encuentran regulados por las leyes internas de los Estados contratantes y los principios del derecho internacional. Los Convenios suscritos por nuestro país se encuentran regulados por nuestra Constitución política, las leyes internas y los principios del derecho internacional.

2.1.4 Elementos del contrato.

Los elementos comunes a los contratos y esenciales para la existencia son:

2.1.4.1 El consentimiento de las partes.

Entendido como el acuerdo de dos o más personas para producir un efecto jurídico determinado. Dicho consentimiento debe ser prestado por personas con capacidad para contratar y además, las partes no deben haber cometido ningún error ya sea sobre la naturaleza del contrato o sobre su objeto. En este último caso, el error puede ser “in substancia”, es decir, sobre las cualidades esenciales que constituyen la naturaleza propia del objeto y que lo distingue de otros o sobre las cualidades accesorias del objeto, en cuyo caso no tendrá incidencia alguna sobre la validez del contrato. En cuanto al dolo y la violencia, El Derecho Civil no los consideraba como pautas de invalidez del contrato.

⁶ BARNADAS MOLINS Francesc, *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, Barcelona España, Ediciones Gestión 2002, 1997, página 205.

Posteriormente se admite la “exceptio doli” por la cual las partes podrían pedir al magistrado que rectificase el acuerdo que estaba viciado por dolo.

2.1.4.2 La capacidad de las partes.

Era la regla mientras que la incapacidad constituyó una excepción que requirió de norma expresa. Entre las incapacidades generales se encuentran las que resultan de la edad (Los impúberes y los menores de veintiún años), las que se derivan del sexo (la mujer púber “sui juris”, la hija de familia y de la mujer “in manu”), la del pródigo y la del esclavo.

2.1.5.1 Objeto del contrato.

El artículo 1402º del Código Civil señala que “el objeto del contrato consiste en crear, regular, modificar o extinguir obligaciones”.

ARIAS - SCHREIBER⁷ señala que el objeto del contrato está considerado como un propósito, esto es, la creación, regulación, modificación o extinción de una obligación, y que, una vez lograda esa intención, el contrato ha cumplido básicamente su cometido y lo que sigue es el desenvolvimiento de la relación obligatoria.

Señala el autor que para facilitar la comprensión de lo mencionado en el párrafo anterior se detalla lo siguiente:

Objeto del contrato: Crear, regular, modificar o extinguir una obligación.

Contenido u objeto de la obligación: de prestaciones de dar, hacer y de no hacer.

Objeto de la prestación de dar: bienes (cosas o derechos), de manera temporal o definitiva.

Objeto de la prestación de hacer: servicios

Objeto de la prestación de no hacer: deber de abstención.

⁷ ARIAS SCHREIBER PEZET Max, Op.Cit. paginas 172 y 173

Siendo el contrato el título, su objeto se alcanza cuando crea la relación jurídica que es apta, de por sí, para generar el proceso cuya ejecución (mediante la prestación) constituye el modo de obtener el bien o servicio. Resulta natural, pues, que el objeto del contrato sea la obligación⁸.

2.1.5.2 Objeto de los Convenios para evitar la doble imposición.

El convenio para evitar la doble imposición tiene como objetivo establecer medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los Estados signatarios, lo cual se realiza a través de un reparto concertado de las materias imponibles entre dos países, o más cuando se trata de un Convenio multilateral, estableciéndose el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida en otros casos. También se prevén normas de no discriminación y medidas para evitar el fraude fiscal, a través de la cooperación internacional entre las adinistraciones tributarias de los estados que intervienen.

2.1.6 Forma de Contrato.

2.1.6.1 Forma de contrato en general.

La forma es la manera por medio de la cual se manifiesta la declaración de la voluntad de las partes, o sea el aspecto exterior que ésta presenta. Se trata, por consiguiente de otro elemento indispensable de la contratación. Todos los contratos son formales, constituyen la consagración jurídica del principio de la libertad de forma en la contratación.

El artículo 1411° del Código Civil señala que “se presume que la forma que las partes convienen adoptar anticipadamente por escrito es requisito indispensable para la validez del acto, bajo sanción de nulidad.

2.1.6.2 Formas de Convenios para evitar la doble imposición.

En función al número de signatarios del mismo, los convenios para evitar la doble imposición pueden ser bilaterales y multilaterales.

⁸ DE LA PUENTE Y LAVALLE Manuel, El Contrato en General, Tomo II, página 23.

2.1.6.3 Convenios bilaterales⁹.

Estos convenios pueden ser sobre las siguientes materias:

Impuesto sobre la renta, y en su caso sobre el patrimonio

Sobre rentas procedentes de la navegación marítima o aérea internacional

Sobre las herencias

Aunque los más numerosos, son los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, España, al igual que otros muchos países, tiene también firmados convenios para evitar la doble imposición en materia de navegación marítima o aérea y para evitar la doble imposición en impuestos sobre las herencias.

Los convenios de navegación marítima, aérea comercial corrigen la doble imposición internacional para este tipo de rentas. Los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta contienen una cláusula dedicada a este tipo de rentas, ahí que no sea frecuente en muchos países en la actualidad (por ejemplo España) la firma de este tipo de convenios, sino que se negocian y firman los convenios generales para evitar la doble imposición sobre la renta con dicha cláusula.

2.1.6.4 Convenios multilaterales.

Los convenios multilaterales son los que han sido suscritos por varios países. En el caso de nuestro país, es miembro de la Comunidad Andina y suscribió la Decisión 578 Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros de la Comunidad Andina, convenio que califica como multilateral por haber sido suscrito por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Regulación de los Contratos.

⁹VELAYOS JIMENEZ Fernando y BUSTOS BUIZA José Antonio, Los Convenios en la Fiscalidad Internacional en Manual de Fiscalidad Internacional, Madrid España, Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición, setiembre 2004, página 97.

Contratos en general. En nuestro país los contratos están regulados por el Código Civil y nuestra Constitución Política.

Convenios para evitar la doble imposición.

Constitución Política del Perú. En el Perú los Convenios para evitar la doble imposición están regulados por los artículos 55°, 57°, 62°, numerales 1 y 4 de los artículos 118° y 200° de nuestra Constitución Política del Perú de 1993¹⁰.

El artículo 55° señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor, forman parte del derecho nacional. Consecuentemente tienen un privilegiado valor jurídico como fuente de derecho.

Los tratados son para los Estados lo que los contratos son para las personas. Los tratados, como los contratos, son ley para las partes. Mediante los tratados, se establecen, modifican o derogan reglas jurídicas que vinculan o han vinculado a los Estados que lo suscriben. En la Constitución de 1979, el Tratado prevalecía sobre la ley, mientras que en la Constitución de 1993 se dice que los tratados en vigor “forman parte del derecho nacional”, sin decir que prevalecen, ni decir que no prevalecen sobre la ley. Será, llegado el caso, la jurisprudencia de los tribunales la que determine si el tratado, en la circunstancia concreta, prevalece o no sobre la ley¹¹.

La regulación que contiene el artículo 55° de la Constitución proviene de una larga experiencia internacional, en virtud de la cual el incremento sostenido de convenios internacionales, en diversas materias, creaba un problema objetivo para las legislaciones nacionales, en el sentido del grado de vinculación, ubicación interna y obligatoriedad de los tratados celebrados. Es así que surge la necesidad de incorporar constitucionalmente los tratados y trasladarlos a la legislación interna, para su validez plena. De ello deriva la

¹⁰ Aprobada por el Congreso Constituyente Democrático, ratificada en el referéndum del 31 de octubre de 1993, promulgada el 29 de diciembre de 1993 y publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1993.

¹¹ CHIRINOS SOTO Enrique y Francisco, La Constitución lectura y comentarios, Lima, Editorial Rodhas, sexta edición 2010, página 137.

afirmación que sostiene que los tratados «forman parte del derecho nacional»; es decir, son legislación interna obligatoria, y los organismos políticos y jurisdiccionales peruanos tienen la obligación, derivada del precepto constitucional, de velar por su obligatorio cumplimiento. Sin embargo, el presente artículo tiene un problema de fondo, que puede generar serios problemas. ¿Qué es lo que sucede cuando existe un conflicto entre un tratado internacional y una ley interna? ¿Cuál prevalece? La Constitución de 1979, con mucho acierto, decía en su artículo 101° que en el supuesto descrito prevalecía el tratado internacional. Es decir, y por este solo hecho, un convenio internacional tenía una jerarquía jurídica superior a la ley ordinaria. La nueva Carta magna ha suprimido este principio, generando lógicamente un serio problema de interpretación jurídica en el sentido de la prelación de las leyes en el ámbito interno. Esta definición es sumamente importante de dilucidar, teniendo en consideración que, especialmente para el caso de los órganos jurisdiccionales, la resolución de un conflicto pudiera depender de precisiones tan importantes¹².

El artículo 56° señala que los Convenios deben ser aprobados por el Poder Legislativo vía resolución legislativa para luego ser ratificado por el Presidente de la República mediante Decreto Supremo.

El artículo 57° establece que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso.

Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República.

¹² BERNALES BALLESTEROS Enrique, La Constitución de 1993 Análisis Comparado, Lima editorial Rao S.R.L. Quinta edición 1999, página 336.

La denuncia de los tratados es potestad del Presidente de la República, con cargo de dar cuenta al Congreso. En el caso de los tratados sujetos a aprobación del Congreso, la denuncia requiere aprobación previa de éste.

El segundo párrafo del numeral 4 del artículo 101° indica que “No pueden delegarse a la Comisión Permanente materias relativas a reforma constitucional, ni a la aprobación de Tratados Internacionales, Leyes Orgánicas, Ley de Presupuesto y Ley de la Cuenta General de la República”.

El artículo 62° regula los contratos suscritos por cualquier entidad pública o privada, así como las celebradas por el Estado Peruano. También se regulan las cláusulas expresas y las denominadas tácitas. Si no existe reciprocidad o las condiciones vigentes de los contratos varían, el contrato deja de tener vigencia, debiendo adecuarse a la nueva realidad. Se aplica la locución latina *Rebus sic Stantibus* que significa que se cumplirá un contrato “si la situación sigue igual”. En el derecho internacional, se dice que sólo pueden dejar de cumplirse los tratados internacionales por cambios radicales, que lo convierten en uno de imposible ejecución¹³.

Según el Derecho Romano, siempre vigente en el Perú, todos los contratos tienen una cláusula tácita que se llama *Rebus sic Stantibus*. Quiere decir ésta que el contrato vale estando las cosas como están, y deja de valer cuando las cosas ya no están como estaban. De manera que, si el Estado se siente lesionado por un contrato, acude al correspondiente tribunal de justicia, y deduce la nulidad o invalidez del contrato¹⁴.

La acción de inconstitucionalidad señalada en el numeral 4 del artículo 200° otorga a los tratados el mismo rango que una ley. El referido numeral señala que la Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales

¹³ Diccionario Jurídico del Poder Judicial en http://www.pj.gob.pe/servicios/diccionario/diccionario_detalle.asp?codigo=740.

¹⁴ CHIRINOS SOTO Enrique y Francisco, Op. Cit, página 157.

de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.

Los principios del derecho internacional. Los principios del derecho internacional están recogidos en la Convención de Viena de 1969, los mismos que se detallan a continuación:

2.1.7.2.2.1 Pacta sunt servanda y bona fide.

Principio recogido en el artículo 26° de la Convención el cual señala que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

Este principio establece que los tratados deben ser cumplidos. Es considerado como el principio fundamental del derecho internacional. Es un principio absoluto, contemplado en la Convención sobre derecho de los tratados.

En relación del bona fide o buena fe, es evidente que los Estados que se comprometen al cumplimiento de un tratado deben actuar de buena fe. Este principio también es absoluto.

El principio de la buena fe está ligado con la prohibición del abuso del derecho, el cual tiene lugar cuando un derecho es utilizado de mala fe, es decir, cuando está en contra del ordenamiento jurídico establecido.

La doctrina señala que se aceptan tres excepciones al principio Pacta sunt servanda, los mismos que a continuación se detallan:

Imposibilidad física:

Esta tiene efecto cuando las condiciones físicas, la aplicación del tratado hacen imposible su cumplimiento.

Por ejemplo cuando el Estado se compromete a castigar a determinado individuo y este desaparece, o muere sin tener su castigo.

La convención de Viena establece que una parte podrá alegar la imposibilidad de cumplir un tratado, si esa imposibilidad resulta de la desaparición o destrucción del objeto mismo

tratado. Si la imposibilidad es temporal, solamente se podrá alegar como causal para suspender el tratado, no para terminarlo.

Imposibilidad moral o “carga excesiva”:

Esta tiene lugar cuando su ejecución puede poner en peligro la existencia misma del Estado. En este caso es físicamente posible el cumplimiento de la obligación, pero no lo es desde el punto de vista moral.

Cláusula “Rebus sic stantibus”:

Un tratado puede quedar sin efecto cuando determinadas circunstancias históricas o políticas aceptan su denuncia, tal como lo establece el artículo 56° de la Convención de Viena.

Al firmarse un tratado las partes adquieren derechos y obligaciones perfectamente definidas, las cuales deben ser cumplidas. El cumplir con estos compromisos es una regla elemental o una regla universal de moralidad. Se considera un principio de carácter consuetudinario, sus innumerables precedente y la creencia universal de su obligatoriedad la han convertido en costumbre internacional, por consiguiente el principio Pacta sunt servanda conforma la base legal, que determina que los contratos internacionales sean obligatorios para las partes, se dice que es de carácter coercitivo que asegura el cumplimiento de los compromisos internacionales.

2.1.7.2.2.2 El derecho interno y la observancia de los tratados.

El artículo 27° de la Convención de Viena referido al derecho interno y observancia de los tratados señala que “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46°”.

A su vez, el artículo 46° referido a Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados establece que:

El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

2.1.7.2.2.3 Irretroactividad de los tratados.

El artículo 28° de la Convención de Viena relacionado con la Irretroactividad de los tratados señala que “Las disposiciones de un tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que había tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

2.1.7.2.2.4 Ámbito territorial de los tratados.

El artículo 29° de la Convención relacionado con el ámbito territorial de los tratados establece que “Un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo”.

2.1.7.2.2.5 Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia.

El artículo 30° relacionado con la Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia, señala que “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 103° de la Carta de las Naciones Unidas, los derechos y las obligaciones de los Estados partes en tratados sucesivos concernientes a la misma materia se determinaran conforme a los párrafos siguientes.

Cuando un tratado especifique que está subordinado a un tratado anterior o posterior o que no debe ser considerado incompatible con ese otro tratado prevalecerán las disposiciones de este último.

Cuando todas las partes en el tratado anterior sean también partes en el tratado posterior, pero el tratado anterior no quede terminado ni su aplicación suspendida conforme al artículo 59°, el tratado anterior se aplicará únicamente en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del tratado posterior.

Cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior:

En las relaciones entre los Estados partes en ambos tratados se aplicará la norma enunciada en el párrafo 3

En las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que los dos Estados sean partes.

El párrafo 4 se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41° y no prejuzgará ninguna cuestión de terminación o suspensión de la aplicación de un tratado conforme al artículo 60° ni ninguna cuestión de responsabilidad en que pueda incurrir un Estado por la celebración o aplicación de un tratado cuyas disposiciones sean incompatibles con las obligaciones contraídas con respecto a otro Estado en virtud de otro tratado.

2.1.7.2.3 Convención de Viena sobre derecho de tratados de 1969.

Nuestro país suscribió esta convención el 23 de mayo de 1969 y ha sido ratificada por el Decreto Supremo N° 029-2000-RE¹⁵. El artículo 27° de este Decreto Supremo trata sobre el derecho interno y la observancia de los tratados, señalando que una de las partes no

¹⁵ Decreto Supremo N° 029-2000-RE publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de setiembre del año 2000.

podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

2.1.7.2.4 Código Tributario¹⁶.

El inciso b) de la Norma III de nuestro Código Tributario establece que son fuentes del derecho tributario los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República. En efecto, tal como lo señala HUAMANÍ, de acuerdo con la Constitución (artículo 55°), los tratados forman parte del derecho nacional y sin duda son fuente de derecho en nuestro ordenamiento jurídico. Este mismo autor señala además que si bien constitucionalmente no se ha precisado expresamente el rango de los tratados, se ha asumido que hay tratados de rango constitucional (por ejemplo los de derechos humanos) y de los otros, entre los que se encuentran los tratados fuente del Derecho Tributario, que tienen el mismo rango que la ley. La norma sub examen los considera en segundo rango. Esta disposición en sí mismo resulta formal. En efecto, entendemos que en caso de conflicto entre un tratado y una ley, el tratado se impone pero a la ley “no la deroga ni la invalida sino que decidida por los jueces en ejercicio de la potestad de control normativo prevista por el segundo párrafo del artículo 138° de la Constitución” (salvo, por cierto, que el tratado derogue expresa o tácitamente, a alguna ley). Consideramos que aquí se debe tener en cuenta lo establecido por los artículos 26° y 27° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados...¹⁷.

Señala TALLEDO MAZÚ que los tratados internacionales prevalecen sobre las normas internas en aplicación de los principios *pacta sunt servanda* y primacía del derecho internacional convencional sobre derecho interno según la Resolución del Tribunal de observancia obligatoria 3041-A-2004 del 14 de mayo de 2004¹⁸.

¹⁶ Texto Único del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 19 de agosto de 1999 y demás normas modificatorias.

¹⁷ HUAMANI CUEVA Rosendo, Código Tributario Comentado, Lima, Jurista Editores 2009, páginas 77 y 79.

¹⁸ TALLEDO MAZÚ César, Manual del Código Tributario, Lima, Editorial Economía y Finanzas S.R.L. 2009, página 18.

La Norma VI Modificación y Derogación de Normas tributarias de nuestro Código Tributario, señala que las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior. Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica. Según el artículo 74° de nuestra Constitución Política, las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía. A su turno, el artículo 51° señala que “La Constitución prevalece sobre toda norma legal, la ley, sobre las normas de inferior categoría y así sucesivamente. En el caso de los tratados o convenios internacionales suscritos por nuestro país, estos se encuentran por debajo de nuestra Constitución Política.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal. El Tribunal Fiscal ha emitido resoluciones relacionadas con Convenios suscritos por el Estado Peruano. Tal es el caso del contrato suscrito con la Santa Sede para evitar la doble imposición. Asimismo, este tribunal administrativo ha interpretado a los contratos suscritos por el Estado con distintas entidades. Veamos algunas casuísticas:

RTF 02404-A-2005 del 19 de abril de 2005 Resolución de observancia obligatoria.

Se declara nula e insubsistente la apelada que declaró improcedente la reclamación contra la denegatoria de la solicitud de devolución de tributos cancelados con relación a la Declaración Única de Importación numerada el 29 de diciembre de 1999, por cuanto la Aduana no ha emitido pronunciamiento respecto de los argumentos del reclamo, debido a que la recurrente, entre otros, sostuvo que no sólo por lo estipulado en los artículos 57°, 62°, 75° y numeral 1 del artículo 118° de la constitución Política del Estado, sino también de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 de la ley 26647, sobre normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano así como el inciso b) de la Norma III del título Preliminar del Código Tributario, se reconoce que los Tratados Internacionales prevalecen sobre normas de derecho interno, pues estas normas impiden que mediante disposiciones de derecho interno se dejen sin efecto, modifiquen o suspendan los Tratados Internacionales suscritos por el Perú y reconoce que los referidos tratados son fuente del derecho tributario, situándose con antelación a las

leyes. En síntesis estos dispositivos de carácter interno, reconocen la prevalencia del Tratado Internacional del PACTA SUNT SERVANDA, el cual de manera expresa incluso ha sido recogido en el artículo 27° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, suscritos por el Perú en mayo de 1969 y ratificado mediante el Decreto Supremo N° 029-2000-RE, en consecuencia resulta de aplicación lo previsto en el tercer párrafo del artículo 150° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

RTF 1016-5-2000 del 30 de noviembre del año 2000

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 163° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas son apelables ante el Tribunal Fiscal, por lo que la Resolución de Alcaldía que declara improcedente la inafectación al Impuesto predial solicitada por la recurrente es apelable ante el Tribunal Fiscal y no puede ser materia de recurso de reconsideración, resultando nula la Resolución de Alcaldía que resuelve este último recurso. Que los predios de la Iglesia Católica, como es el caso de la recurrente, se encuentren exonerados del Impuesto Predial, sin importar el destino otorgado a los mismos, en aplicación del artículo X del Acuerdo Internacional celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, el mismo que prevalece sobre la Ley de acuerdo al Derecho Internacional, lo cual concuerda con la norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

RTF 761-1-1996 del 01 de agosto de 1996.

Un Convenio Internacional suscrito entre el Estado Peruano y la Santa Sede, ratificado por Ley, prevalece sobre una Ley Ordinaria, de conformidad con la norma III del título preliminar del Código Tributario.

RTF 3041-A-2004 del 14 de mayo de 2004.

Conforme al criterio que sustenta esta Resolución de observancia obligatoria señala que, de acuerdo a los principios del Pacta Sunt Servanda y de primacía del derecho internacional

convencional sobre el derecho interno, los tratados que versan sobre materia de soberanía tributaria prevalecen sobre normas internas con rango de Ley.

Ley 26647¹⁹ que Establece normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por Estado Peruano. Que regula los actos relativos al perfeccionamiento interno de los tratados celebrados por el Estado Peruano. El artículo 3° señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado Peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos. Mientras que el artículo 7° señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado Peruano, sólo podrán ser denunciados, modificados o suspendidos, según lo estipulen las disposiciones de los mismos, o en su defecto, de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.

Tal como desprende de las normas constitucionales y legales mencionadas en los párrafos anteriores, existe un procedimiento específico para que los tratados internacionales se incorporen al derecho nacional.

2.1.8 Modelo de Convenios.

En la actualidad se encuentran vigentes varios modelos de Convenios para evitar la doble imposición: el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (modelo OCDE), el modelo de las Naciones Unidas (modelo ONU), el modelo del pacto Andino y el modelo peruano. A continuación mencionamos los aspectos más importantes de los citados convenios:

2.1.8.1 Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE.

El primer Convenio para evitar la doble imposición entró en vigencia hace más de cien años y, desde entonces los convenios han evolucionado mucho. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país

¹⁹ Ley 26647 publicada en el diario oficial El Peruano el 26 de junio de 1996.

contempla un cronograma de convenios, normalmente estudia modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

La historia de los modelos de convenios comienza hace sesenta años con la Sociedad de Naciones. A través de su Comité de Asuntos económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de Convenio. Más adelante, durante la segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El convenio modelo generado por la OCDE con enmiendas y explicaciones que se actualiza cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

El convenio de la OCDE presenta varios conceptos importantes, entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras. La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un establecimiento permanente, concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país receptor, este país se beneficiará más cuando las empresas tengan mayor presencia²⁰.

2.1.8.2 Modelo de Convenio de la Naciones Unidas.

La Organización de las Naciones Unidas (modelo ONU) publicó ocho reportes titulados “Convenios tributarios” entre países desarrollados y subdesarrollados entre 1969 y 1980, reconociéndose desde el primer reporte, que:

²⁰ DURAN ROJO Luis y CULQUI Shirley, Tratados tributarios celebrados por el Perú, Lima, Editorial AELE, 2005, página 180.

i) Los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE, eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y,

ii) Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los Convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974, las Naciones Unidas publicó una guía para la celebración de los Convenios fiscales entre los países desarrollados y países en desarrollo. La Guía fue seguida por la publicación en 1979 de un manual para la negociación de convenios tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo; y en 1980 las Naciones Unidas emite su modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo ONU, pone más énfasis en los derechos de los países de fuente, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

2.1.8.3 Modelo del Pacto Andino.

Modelo del Pacto Andino que sustentó la suscripción de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, convenio multilateral suscrito por nuestro país con Bolivia, Colombia y Ecuador. Este modelo recoge el principio general de gravamen en la fuente, es decir, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.

2.1.8.4 Modelo peruano.

Este modelo fue elaborado sobre la base del modelo OCDE, modificándose algunos artículos de dicho Convenio para incorporar algunas modificaciones que incluye el modelo de las Naciones Unidas y otras que se han creído convenientes considerando nuestro Impuesto a la Renta.

2.1.9. Convenios entre privados y entre Estados.

2.1.9.1 Contrato entre privados,

Los contratos o convenios suscritos entre privados (personas naturales y jurídicas) o con el Estado y viceversa se encuentran regulados por nuestra Constitución Política y el Código Civil.

La libertad de contratar se encuentra regulada en el artículo 62° de nuestra Constitución Política, la cual señala que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato y que los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes o disposiciones de cualquier clase, debiendo resolverse los conflictos derivados de la relación contractual a través de la vía arbitral o la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el propio contrato o en la Ley.

A su vez el numeral 14 del artículo 2° de nuestra Constitución Política señala que toda persona tiene derecho a contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público. Lo mencionado en este párrafo significa que el derecho a la contratación no es ilimitado, sino que se encuentra condicionado en sus alcances, incluso no sólo por límites explícitos, sino también implícitos como la licitud como objetivo de todo contrato y el respeto a las normas de orden público.

2.1.9.2 Contrato suscrito entre Estados.

Los contratos suscritos por el Estado Peruano con otro Estado están regulados en nuestro país por la nuestra Constitución Política y el derecho internacional.

Los convenios para evitar la doble imposición están regulados entre otros por los principios del derecho internacional. Estos principios están recogidos en la Convención de Viena, siendo estos los siguientes: (i) Pacta sunt servanda y bona fide, (ii) el derecho interno y la observancia de los tratados, (iii) Irretroactividad de los tratados, (iv) Ámbito territorial de los tratados, y (v) Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia.

2.1.9.3. Convenios suscritos por nuestro país.

2.1.9.3.1 Convenios vigentes.

En la actualidad se encuentra vigente los siguientes convenios para evitar la doble imposición:

Convenio entre el Perú y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio, vigente desde el 01 de enero de 2004.

Convenio entre el Perú y Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio, vigente desde el 01 de enero de 2004.

Convenio entre el Perú y Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta vigente desde el 01 de enero de 2010.

Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina, Decisión 578. Esta Decisión reemplazo al Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena – Decisión N° 40. La Decisión 578 se encuentra vigente desde el 01 de enero de 2005.

2.1.9.3.2 Convenios suscritos pendientes de entrar en vigencia.

A la fecha de la presente investigación, nuestro país negocio dos Convenios, los mismos que están pendientes de ser aprobados por el Congreso de la República de nuestro país, según se detalla a continuación:

Convenio con España, suscrito por el Perú y el Reino de España el 6 de abril de 2006.

Convenio con México, suscrito por el Perú y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos el 27 de abril de 2011.

2.1.9.3.3 Convenios suspendidos.

Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Perú y el Reino de Suecia estuvo vigente desde el 18 de junio de 1968 hasta el 31 de diciembre de 2006, este Convenio fue denunciado por Suecia. A la fecha de la presente investigación, se está renegociando un nuevo Convenio con dicho país.

2.1.10 Empresas de Ingeniería

El presente trabajo de investigación aborda la problemática tributaria que enfrentan las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en nuestro país así como en el exterior, y aplican los convenios para evitar la doble imposición. Para ello es necesario definir los conceptos de ingeniería y los diversos tipos de servicios que prestan a sus clientes principalmente del sector minero en el país y en el exterior.

2.1.10.1 Definición de ingeniería.

Estudio y aplicación, por especialistas, de las diversas ramas de la tecnología²¹.

Aplicación de las ciencias físico matemáticas a la invención, perfeccionamiento y utilización de la técnica industrial en todas sus determinaciones²².

El origen de la palabra ingeniería se remonta a épocas de las antiguas civilizaciones cuyas grandes construcciones (templos, diques o canales, etc.) tienen aplicados conocimientos que hoy llamamos ingenieriles.

La palabra ingeniero tiene su origen en el vocablo latino ingenium (ingenio), que en latín, como en español se refiere a maquinas o artefactos mecánicos, así como también a una disposición innata y natural del espíritu para inventar, crear, diseñar.

Podemos concluir que la ingeniería es la profesión en la que el conocimiento de las ciencias matemáticas y naturales adquirido mediante el estudio, la experiencia y la práctica, se

²¹ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA, en <http://lema.rae.es>.

²² ENCICLOPEDIA LAROUSSE, página 578.

aplica con buen juicio a fin de desarrollar las formas en se pueden utilizar de manera económica, los materiales y las fuerzas de la naturaleza en beneficio de la humanidad.

2.1.10.2 Definición del servicio de ingeniería.

Las empresas que prestan servicios de ingeniería son las denominadas consultoras en ingeniería, que cuentan con equipos multidisciplinarios conformados por profesionales de las diversas disciplinas de la ingeniería y se complementan con profesionales de otras áreas, como biólogos, sociólogos, economistas, arquitectos, médicos, etc.

El servicio de ingeniería es la aplicación de conocimientos y técnicas científicas a la invención, perfeccionamiento y utilización de técnicas para la resolución de problemas que afectan directamente a la sociedad en su actividad cotidiana.

En el servicio, el conocimiento, manejo y dominio de las matemáticas, la física y otras ciencias, obtenido mediante estudio, experiencia y práctica, se aplica con juicio para desarrollar formas eficientes de utilizar los materiales y las fuerzas de la naturaleza para beneficio de la humanidad y del ambiente.

Pese a que la ingeniería como tal (transformación de la idea en realidad) está intrínsecamente ligada al ser humano, su nacimiento como campo de conocimiento específico está unido al comienzo de la revolución industrial, constituyendo uno de los actuales pilares en el desarrollo de las sociedades modernas.

Otro concepto que define al servicio de la ingeniería es el saber aplicar los conocimientos científicos a la invención, perfeccionamiento o utilización de la técnica en todas sus determinaciones. Esta aplicación se caracteriza por utilizar principalmente el ingenio de una manera más pragmática y ágil que el método científico, puesto que una actividad de ingeniería, por lo general, está limitada a un tiempo y recursos presupuestados en un proyecto. El ingenio implica tener una combinación de sabiduría e inspiración para modelar cualquier sistema en la práctica.

El código de actividad económica (CIIU) revisión III publicado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática en marzo de 1992 define a los servicios de ingeniería como a las

actividades de arquitectura, ingeniería y agrimensura, y de exploración y prospección geológica, así como las de prestación de asesoramiento técnico conexas. Las actividades de arquitectura tienen que ver con el diseño de edificios, el dibujo de planos de construcción y, a menudo, la supervisión de las obras así como la planificación urbana y la arquitectura paisajista. Las actividades técnicas o de ingeniería abarcan actividades especializadas que se relacionan con la ingeniería civil, hidráulica y de tráfico, incluso la dirección de obras, la ingeniería eléctrica y electrónica, la ingeniería de minas, la ingeniería química, mecánica, industrial y de sistemas, la ingeniería especializada en sistemas de acondicionamiento de aire, refrigeración, saneamiento, control de la contaminación y acondicionamiento acústico, etc. Las actividades geológicas y de prospección, que se basan en la realización de mediciones y observaciones de superficie para obtener información sobre la estructura del subsuelo y la ubicación de yacimientos de petróleo, gas natural y minerales, y depósitos de agua subterráneas, pueden incluir estudios aerogeofísicos, estudios hidrológicos, etc. Se incluyen también las actividades de cartografía y las actividades de agrimensura conexas.

A su vez el antepenúltimo párrafo del artículo 4-A del Reglamento²³ de la Ley de Impuesto a la Renta define como asistencia técnica a los servicios de ingeniería, servicios que califican como renta de fuente peruana, según lo establecido en el inciso j) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. La referida base legal define como servicios de ingeniería: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos y la realización de pruebas y ensayos incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y arquitectura.

La definición del servicio de ingeniería señalado en el antepenúltimo párrafo del artículo 4-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta es resumida, pero se enmarca en lo establecido en la clasificación CIU 7421 del Instituto Nacional de Estadística e Informática. En el caso específico de las empresas que prestan servicios de ingeniería como consultoras se aplica la definición de proyecto definitivo de ingeniería.

²³ Aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994.

2.1.10.3 Definición de servicios técnicos, asistencia técnica, regalías y transmisión de conocimiento.

2.1.10.3.1 Servicios técnicos.

Los servicios técnicos del rubro comprenden típicamente los prestados por firmas consultoras extranjeras por la ejecución de contratos de estudios, consultoría o supervisión (en asociación con firmas consultoras nacionales, generalmente), para cuya realización envían personal técnico especializado al país. La definición de servicios técnicos no ha sido incluida en el artículo 9º de la ley del Impuesto a la Renta²⁴

Al respecto podemos señalar la RTF 3849-2-2003 del 2 de julio de 2003 la misma que señala que

“Los pagos de derecho por uso de sello y certificación a asociaciones internacionales certificadoras del café destinado al mercado estadounidense y europeo, son retribuciones de ese servicio técnico que requiere la realización de actividades tanto en el país como en el extranjero”.

La presente resolución se dictó en aplicación del inciso d) del artículo 48 de la Ley antes de la modificación de ese artículo por el Decreto Legislativo N° 945. Dicho inciso aludía a los servicios técnicos que requerían la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero. Desde la entrada en vigencia del indicado Decreto Legislativo, tales servicios están comprendidos en la noción de asistencia técnica que ofrece el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento.

Entre los tratadistas y en la legislación comparada el término asistencia técnica se suele utilizar como sinónimo de servicios técnicos, y excluye la transmisión de conocimientos. Por tanto, es incorrecta la mención de “con el objeto de proporcionar conocimientos especializados”. Tan es así que en el mismo inciso c) al señalar los conceptos que no se consideran asistencia técnica, en el numeral IV se incluyen “Las actividades que se desarrollan a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial,

²⁴ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 179-2004 EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de diciembre de 2004 y demás normas modificatorias.

comercial y científica a los que se refieren los artículos 27° de la Ley y 16° de su Reglamento²⁵.

2.1.10.3.2 Definición de servicios técnicos según la Ley del Impuesto a la Renta.

Los servicios técnicos son aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión. No están comprendidas, las actividades que las personas jurídicas no domiciliadas desarrollen en el país a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica²⁶.

La definición mencionada en el párrafo anterior estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, debido a que el concepto de servicios técnicos no fue recogido en el Decreto Legislativo N° 945²⁷ que modificó la Ley del Impuesto a la Renta y se encuentra vigente a la fecha de la presente investigación.

2.1.10.3.3 Asistencia técnica.

La asistencia técnica puede definirse como la “figura jurídica a través de la cual una empresa se compromete a poner al servicio de otras – además de conocimiento y experiencia – su colaboración a fin de obtener la producción de un resultado. Dicha asistencia será brindada mediante el envío de personal técnico especializado (en forma permanente o con visitas periódicas), a fin de brindar asesoría, entrenar al personal del receptor, supervisar tareas o asistir en la resolución de problemas concretos que surgen con motivo de la aplicación de una tecnología transferida²⁸.

²⁵ TALLEDO MAZÚ César, Manual del Impuesto a la Renta, Lima, editorial Economía y Finanzas, Tomo I página 206.

²⁶ Definición recogida en el inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo 945 del 23 de diciembre de 2003.

²⁷ Decreto Legislativo 945 publicado en el diario Oficial El Peruano el 23 de diciembre de 2003.

²⁸ PUGA Miguel y POLO Roberto, Implicancias tributarias de la distinción conceptual entre las regalías / cánones y las rentas provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica, a la luz de los CDI que

Consideramos que la asistencia técnica es un servicio que tiene cierta duración, que quien presta el servicio pone a favor de la empresa que lo contrato su colaboración mediante personal altamente especializado y además debe prestar su concurso técnico necesario para lograr un objetivo o proyecto concreto, hecho que no ocurre con el Know How. La empresa asistente asume una obligación de hacer que conlleva a la producción de un resultado. En los contratos de asistencia técnica, la retribución origina una renta empresarial.

2.1.10.3.3.1 Asistencia Técnica según la ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4º-A de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por asistencia técnica a todo servicio que sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.

Como se puede apreciar, la norma reglamentaria citada en el párrafo precedente, señala los requisitos que, de manera simultánea, deben verificarse para que se tenga por configurado el concepto de asistencia técnica a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta, siendo estos los siguientes:

- a) Debe tratarse de un servicio independiente: Implica la obligación de “hacer”, en la que una empresa o persona jurídica distinta al usuario, efectúa o brinda a éste una ejecución específica.
- b) Puede ser prestado desde el exterior o en el país: No interesa el lugar de prestación del servicio.

c) Compromiso de utilizar sus habilidades: El prestador se obliga a aplicar ciertos procedimientos, artes ó técnicas, que implican que sus habilidades descansen en conocimientos de orden profesional, basado en el desarrollo de un oficio o adquirido por la sucesiva repetición de actos que le permiten gozar de una experiencia única.

d) El prestador proporciona conocimientos especializados: Este requisito tiene a su vez dos partes sustantivas:

i) Implica, en buena cuenta, que el prestador trasmita o transfiera tal conocimiento al usuario, lo que evidentemente se realizará a través de recomendaciones, sugerencias y/o instrucciones; es decir, el concepto de asistencia técnica involucra no sólo un hacer, sino que debe otorgar un valor agregado para el usuario (conocimiento especializado) en la medida que éste aprovecha directamente de las habilidades del prestador.

ii) El conocimiento especializado que se proporcione puede corresponder a conocimientos tecnológicos o no.

e) Los conocimientos son “no patentables”.- Se diferencia de las prestaciones que generan regalías, en las que el objeto del contrato es la cesión de conocimientos patentados o no patentables.

f) Necesidad de la asistencia técnica para el desarrollo de la actividad del contribuyente.- Este requisito se verifica del énfasis de otros elementos conjuntivos:

Que sea necesaria implica que es requerida para el normal desarrollo de alguna actividad. Si el servicio es prescindible no habría asistencia técnica.

La actividad en la que se subsume el servicio de asistencia técnica, es la propia del giro del negocio, de la finalidad social de una entidad inafecta o del cumplimiento de las funciones en el caso del sector público nacional. Es decir, la asistencia técnica se interpreta como un insumo en el proceso o en la actividad que desarrolla el usuario.

Si bien la presencia de cada uno de los elementos antes enunciados, debe verificarse previamente, a fin de establecer si nos encontramos ante una asistencia técnica o no, debe

tenerse en cuenta además que en el sexto párrafo del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha incorporado tres supuestos de servicios en los que independientemente de si se cumplen o no los requisitos antes señalados, siempre se considera que existe la asistencia técnica; estos son:

Servicios de ingeniería, entendidos como ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de máquinas y/o equipos; la realización de pruebas de ensayos, incluyendo el control de calidad, estudio de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.

Servicios de investigación y desarrollo de proyectos.

Asesoría y consultoría financiera.

La asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no. Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, utiliza económicamente el servicio en el país.
2. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

En caso concurren conjuntamente con la prestación del servicio digital o con la asistencia técnica o con cualquier otra operación, otras prestaciones de diferente naturaleza, los importes relativos a cada una de ellas deberán discriminarse a fin de otorgar el tratamiento que corresponda a cada operación individualizada. Sin embargo, si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse esta discriminación, se otorgará el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción.

2.1.10.3.3.2 Asistencia técnica recibida y prestada.

El inciso j) del artículo 9° de la ley del Impuesto a la Renta establece que es renta de fuente peruana la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

La asistencia técnica califica como renta de fuente peruana cuando la misma haya sido utilizada económicamente en el país (asistencia técnica recibida). Es decir, una empresa o persona natural no domiciliada presta un servicio de asistencia técnica a una empresa domiciliada y es utilizada económicamente en el Perú, este servicio estará sujeto a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado con la tasa del 15% tal como lo establece el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta. El mismo inciso f) del artículo 56° señala que se aplicará la tasa del 15% siempre y cuando la empresa usuaria presente a la Administración Tributaria una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada, en caso contrario se aplicará la retención del 30%. Este artículo hace mención a la palabra empresa y no a una persona natural, hecho que condiciona que el servicio de asistencia técnica debe ser prestado por una empresa no domiciliada.

En el caso de una empresa domiciliada en el país que presta servicio a otra empresa domiciliada en el Perú, no se practicará retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados porque ambas son empresas domiciliadas y tributarán en el país. Sin embargo, lo común en los servicios de asistencia técnica, es que el prestador del servicio tenga su domicilio en el exterior con alto desarrollo tecnológico.

En el caso de los servicios de asistencia técnica prestados por una empresa domiciliada a una empresa domiciliada en el exterior (asistencia técnica prestada), esta no se utilizará económicamente en el país, y por ende no cumpliría con este requisito, surgiendo la duda si estas rentas califican como rentas de fuente peruana o rentas de fuente mundial.

Al respecto BYRNE SANTA MARÍA Mónica y JOO GARFIAS Eduardo señalan que en el caso se preste la asistencia técnica desde el Perú a favor de un sujeto no domiciliado, el tratamiento tributario no necesariamente será el mismo en la medida que el servicio no es utilizado económicamente en el país. En efecto, la asistencia técnica sólo es renta de fuente

peruana cuando la misma es utilizada en el país, por lo que en este caso podemos tener dos posibles interpretaciones a la norma: (i) que el servicio, por el mero hecho de ser llevado a cabo en el país, genere rentas que califican como renta de fuente peruana, (ii) sin perjuicio de la norma general antes mencionada, al haber una norma específica que regule los servicios de asistencia técnica ésta debe ser aplicada, debiéndose considerar la renta como una renta de fuente extranjera al haberse utilizado el servicio en el exterior.

Pese a que ambas alternativas pueden ser consideradas válidas, la segunda alternativa es la que goza de mayor aceptación en el medio local, considerando sobre todo que la misma se basa en una interpretación conservadora que podría ser seguramente recogida por la Administración Tributaria. Siendo ello así, las rentas que obtenga una persona domiciliada por servicios de asistencia técnica utilizados en el extranjero, serán consideradas de fuente extranjera.

En tal sentido, de calificar como renta de fuente extranjera la determinación y pago de la misma se ha de ceñir a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, se sumarán y compensarán entre si los resultados que arrojen las distintas fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultará una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada. Así mismo, la norma en cuestión prohíbe la compensación de la pérdida neta total de fuente extranjera a fin de determinar el impuesto²⁹.

2.1.10.3.3.3 Asistencia técnica y servicios de enseñanza.

La asistencia técnica contratada no se agota en la sola transmisión de conocimientos especializados sino que el servicio de asesoramiento conlleva asimismo a la necesaria ayuda o colaboración del asesor para que la entidad asistida obtenga la efectiva incorporación a su actividad del conocimiento especializado transferido, lo cual se logra a través de la efectiva materialización de los consejos y enseñanzas impartidas concretadas

²⁹BYRNE SANTA MARÍA Mónica y JOO GARFIAS Eduardo, en Precisiones sobre la Regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa peruana, X Jornadas Nacionales de Tributación, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano 2010, página N° 16.

por ejemplo a través de la recomendación de la adquisición de determinados activos, incorporación de normas de calidad, participación activa en la formación de personal, acompañamiento de pruebas de ensayo y error así como experimentos de la entidad asistida, etc. En resumen, la asistencia técnica no se circunscribe a la mera transmisión de conocimientos especializados sino que hasta que la entidad asistida obtiene el resultado concreto buscado (efectiva incorporación de los nuevos conocimientos o tecnología).

En los servicios de enseñanza se transmite conocimientos pero la entidad que los proporciona se limita básicamente a transmitirlos metodológicamente y si bien es cierto que el alumno suele tener derecho a la corrección de determinados ejercicios programados, a recibir respuesta a las consultas específicas que formule así como la necesaria orientación en el transcurso de los estudios, ello no implica que la entidad instructora intervenga en la aplicación concreta de los conocimientos por parte de los sujetos instruidos, ni mucho menos les garantiza un resultado específico³⁰.

Podemos concluir que los servicios de enseñanza se diferencian de la asistencia técnica en el logro del objetivo o proyecto que se está desarrollando. En efecto, en el servicio de enseñanza se transmiten conocimientos en una relación de profesor alumno, pero no ayuda al alumno a ejecutar o desarrollar un proyecto, cosa que si ocurre en la asistencia técnica.

2.1.10.3.3.4 Asistencia técnica según los Convenios para evitar la doble imposición y la Decisión N° 578.

Los Convenios suscritos por nuestro país con Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina regulan la imposición a la renta proveniente de bienes inmuebles, beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, honorarios de los miembros del directorio, artistas y deportistas, pensiones y anualidades, funcionarios públicos, estudiantes y otras rentas.

³⁰ INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, Definición de asistencia técnica en el impuesto a la Renta (segunda parte) segunda quincena diciembre 2004, A1.

En los Convenios suscritos por nuestro país, las rentas provenientes de los beneficios empresariales (artículo 7° de cada Convenio) están comprendidas las rentas por servicios de asistencia técnica mientras que el know how se incluye en el concepto de regalías (inciso 3 del artículo 12° de cada Convenio).

En la Decisión 578 la asistencia técnica está regulada en el artículo 14° mientras que la regalía es definida en el artículo 9°.

A continuación detallamos de definición del concepto de regalías / cánones según los Convenios:

Convenio con Canadá.

El término regalías significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre patentes, marcas de fábrica, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso del derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye pagos de cualquier naturaleza respecto a películas cinematográficas y obras grabadas en películas, cintas y otros medios de reproducción destinados a la televisión.

Convenio con Chile.

El término regalías significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, formulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Convenio con Brasil.

El término regalías significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales, o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Decisión N° 578.

El término regalía se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

La definición del concepto de regalía establecida en cada uno de los Convenios suscritos por nuestro país se tiene que: (i) en los Convenios con Canadá, Chile y Brasil se ha incluido dentro del concepto de regalía a las cantidades pagadas por el uso o el derecho al uso de elementos intangibles, de determinados equipos y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. Es decir, han establecido un concepto que va más allá de la mera cesión de intangibles, (ii) la Decisión 578 el concepto de regalía comprende únicamente a la cesión de intangibles, incluyendo dentro del rubro de intangibles a la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

CARMONA FERNÁNDEZ³¹ señala que la postura interpretativa seguida por la doctrina administrativa española es fiel a los comentarios de la OCDE, la que define con nitidez los conceptos de know how y asistencia técnica. Así, se consideran cánones las cantidades satisfechas por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas, expresión

³¹ CARMONA FERNÁNDEZ Néstor, La problemática fiscal de los cánones y el know how, Doc 24/02, España, Instituto de Estudios Fiscales, páginas 7 y 8.

que contempla el contrato denominado de know how, al que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de asistencia técnica, y cuyas remuneraciones no constituyen cánones a los efectos del artículo 12° del Convenio tipo, sino rentas comprendidas en el artículo 7° (beneficios de empresas) o el 14° (trabajos independientes) sujetas a gravamen en el país de la fuente solamente si la empresa o persona presta dichos servicios a través de un establecimiento permanente o base fija en él situados.

El autor prosigue señalando que según dicho tenor, el know how constituye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etc.) secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto (cláusula de confidencialidad), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de know how. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

Señala además que

“cuando en un CDI se menciona la asistencia técnica, se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.). Se trata, en suma, de renta activas que derivan de prestaciones de servicios”.

2.1.10.3.3.5 Regalías o transmisión de conocimientos (Know How).

2.1.10.3.3.5.1 Regalías o Royalties.

Antiguamente, se entendía como la prerrogativa del monarca de ejercer una potestad como la de acuñar monedas u obtener una determinada proporción de ciertas ganancias (p.e.:

quinto real). Modernamente, se entiende como el porcentaje que en la venta de un producto tiene derecho a percibir, por contrato previo, el licenciario de una patente, de un proceso de producción, etc. Es equivalente al vocablo inglés, más utilizado de royalties³².

También se define como la compensación por el empleo de bienes, basada en una parte convenida de los ingresos procedentes de su uso; como por ejemplo; el pago periódico al propietario de terrenos por concepto de petróleo, carbón o minerales extraídos; a un autor por venta de su libro, a un fabricante por el uso de su equipo de procesamiento en las operaciones de producción de otra persona³³.

Marca.

Es la identificación distintiva de un producto fabricado o de un servicio, que adopta la forma de un nombre, signo, lema, dibujo o emblema³⁴.

También se entiende como todo signo que sirve para diferenciar en el mercado los productos y servicios de una persona de los productos y servicios de otra. Pueden registrarse como marca los signos que sean perceptibles, suficientemente distintos y susceptibles de representación gráfica, tales como las palabras o combinaciones de palabras, las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, sonidos, letras, números, combinaciones de colores, envolturas, etc.³⁵

Patente.

³² ANDRADE E. Simón, Diccionario de Finanzas, Económico y Contabilidad, Lima, Editorial y Librería Lucero S.R.Ltda. 1996, página 459.

³³ KOLHER Erick, Diccionario para Contadores, México, editorial UTEHA S.A. de C.V. cuarta edición, 1982, página 461.

³⁴ KOLHER Erick, Op. Cit. página 342.

³⁵ INSTITUTO INTERNACIONAL DE INVESTIGACIONES, EMPRESAS & CAMBIO, Diccionario Económico Empresarial, Lima, 1998, página 174.

Es el certificado que otorga el Estado mediante el cual se reconoce el derecho a emplear y utilizar exclusivamente una invención en la industria y dar el comercio o poner en venta los objetos fabricados o producidos de esta inversión por un tiempo determinado³⁶.

Propiedad industrial.

Derecho que protege a las personas naturales y jurídicas con relación a las patentes de invención, certificados de protección, modelos de utilidad, diseños y secretos industriales, marcas de productos y servicios, marcas colectivas y de certificación, nombres y lemas comerciales y denominaciones de origen. Esta normada por el Decreto Legislativo 823 Ley de propiedad industrial, publicada el 24 de abril de 1996³⁷.

Know How.

El Know-How (del inglés saber-cómo) o conocimiento fundamental es una forma de transferencia de tecnología. Es una expresión anglosajona utilizada en los últimos tiempos en el comercio internacional para denominar los conocimientos preexistentes no siempre académicos, que incluyen: técnicas, información secreta, teorías e incluso datos privados (como clientes o proveedores).

Un uso muy difundido del término suele utilizarse en la venta de franquicias, ya que lo que se vende es el "saber como". Las franquicias generalmente son vendidas por países o empresas "avanzadas" que "ya lo han hecho", casi siempre en el campo de los negocios, el saber como hacerlo a personas que saben poco del tema se convierte en un patrimonio de muchos años de madurez y una ventaja comparativa muy valiosa frente a la competencia³⁸.

³⁶ BERNARD Y. COLLI J.C. y LEWANDOWKI D., Diccionario Económico y Financiero, cuarta edición, octubre 1985, página 1031.

³⁷ INSTITUTO INTERNACIONAL DE INVESTIGACIONES, EMPRESAS & CAMBIO, Diccionario Económico Empresarial, Ibid. página 219.

³⁸ http://es.wikipedia.org/wiki/Know_how

El contrato de know how tiene por objeto la transmisión de informaciones tecnológicas pre-existentes y no reveladas al público, en sí mismas consideradas, en la forma de cesión temporal o definitiva de derechos, para que el adquirente las utilice por cuenta propia, sin que el transmitente intervenga en la aplicación de la tecnología cedida o garantice su resultado.

Se consideran cánones las cantidades satisfechas “por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas, expresión que contempla el contrato denominado know how, al que se caracteriza por el hecho que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte y cuyas remuneraciones no constituyen cánones sino rentas empresariales³⁹.

Una característica fundamental de los contratos de know how es que la retribución se origina en una regalía o cánones.

El contrato de know how tiene por objeto la transmisión de informaciones tecnológicas pre-existentes y no reveladas al público, en sí mismas consideradas, en la forma de cesión temporal o definitiva de derechos, para que el adquirente las utilice por cuenta propia, sin que el transmitente intervenga en la aplicación de la tecnología cedida o garantice su resultado.

Finalmente, por Know how puede entenderse a los conocimientos y experiencias de orden técnico, comercial y de economía de una empresa, cuya utilización le permite o, llegado el caso, le hace posible al beneficiario no sólo la producción y venta de objetos, sino también otras actividades empresariales tales como organización y administración.

³⁹ CARMONA FERNÁNDEZ Néstor, La problemática fiscal de los cánones y el know how, Doc 24/02, Op. Cit. páginas 8.

2.1.10.3.3.5.2 *Definición de regalía en el Impuesto a la Renta.*

El artículo 27° de la ley del Impuesto a la Renta señala que se considera regalía a

“toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas diseños, modelos, planos, procesos o formulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos”.

De lo glosado en los párrafos anteriores se puede concluir que en el contrato de know how lo que se efectúa es la transmisión de tecnología, mientras que en el contrato de asistencia técnica se aplica la tecnología.

2.1.1.3.3.5.3 *Asistencia técnica y Know how.*

Los autores PUGA Miguel y POLO Roberto⁴⁰ señalan que la doctrina distingue a los contratos know-how como supplying know-how (léase transmisión de conocimiento), y al contrato de asistencia técnica como applyin know-how to guide the Company (léase aplicación del conocimiento para guiar a la empresa). El contrato de know-how se caracteriza por que su objeto es la transmisión de conocimientos, donde el cedente no realiza labores adicionales a la transmisión y porque la retribución recibida como contraprestación califica como una regalía. En cambio, el contrato de servicios de asistencia técnica se caracteriza porque su objeto es, valga la redundancia, prestar un servicio para brindar soluciones basándose en la aplicación del conocimiento, en el que el prestador tiene un rol activo y porque la retribución recibida como contraprestación no califica como una renta

⁴⁰ PUGA de la ROCHA Miguel y POLO CHIROQUE Roberto, OP.Cit. páginas 651 y 652.

Estos mismos autores a manera de resumen establecen las principales diferencias conceptuales entre el know how y la asistencia técnica⁴¹:

Contrato de Know How	Contrato de Asistencia Técnica
1. El objeto del contrato es la transmisión del conocimiento.	1. El objeto del contrato es prestar un servicio basándose en la aplicación del conocimiento.
2. El cedente no ejecuta labores adicionales a la transmisión.	2. Tratándose de un servicio, el prestador tiene un rol activo.
3. La retribución recibida como contraprestación califica como una regalía.	3.- La retribución recibida como contraprestación califica como un beneficio empresarial.

De lo mostrado en cuadro anterior podemos inferir que la asistencia técnica se diferencia del Know how, debido a que en la asistencia técnica la experiencia práctica se emplea para prestar un determinado servicio de asesoramiento mientras que en el know how lo que se busca es transmitir dicha experiencia práctica de manera tal que la transferencia de tal experiencia es el objeto mismo del contrato y no su mera aplicación de resolver un problema concreto.

Asimismo, una de las características de la asistencia técnica es que se transmite información no patentable y esta información implica la utilización de conocimientos especializados para dar recomendaciones, sugerencias, instrucciones relacionadas al proceso productivo u otros, hecho que no ocurre con la regalía. En efecto, se puede pagar por una regalía para utilizar determinada fórmula, pero quien lo vende no garantiza que la fórmula sea aplicada adecuadamente por la empresa que pagó por ese derecho.

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores concluimos que la asistencia técnica es un servicio que tiene cierta duración, que quien presta el servicio pone a favor de la empresa que lo contrató su colaboración mediante personal especializado y además debe

⁴¹ Ibid página 645.

prestar su apoyo técnico necesario para lograr un objetivo o proyecto concreto, hecho que no ocurre con el Know how.

2.1.10.4 Servicios que prestan las empresas de ingeniería en el Perú.

Las empresas de ingeniería prestan una serie de servicios en el Perú, entre las que se detallan a continuación:

2.1.10.4.1 Empresas constructoras.

Las empresas constructoras son las que se dedican a ejecutar un contrato de obra civil para un tercero (contrato de construcción). La actividad de la construcción se caracteriza porque las labores desempeñadas por el contratista se realizan en un predio que es de propiedad del comitente, criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 256-3-99.

Los contratos de construcción civil se encuentran regulados en nuestra legislación en el artículo 1771° del Código Civil, el cual indica que “por el contrato de obra, el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución”.

En los contratos de obra, lo que le interesa al comitente es el resultado concreto (la obra) a que se compromete el contratista, incumplándose el contrato cuando este último a pesar de sus mejores esfuerzos no termina de construir o fabricar el bien tangible con las características ordenadas por el comitente.

La división 45 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme de las Naciones Unidas (CIIU) publicada por el Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI en su tercera revisión, establece que la construcción comprende las siguientes actividades:

Clasificación 4514510 Preparación del terreno, que incluye por ejemplo, la demolición de edificios y otras estructuras, limpieza y nivelación del terreno de construcción.

Clasificación 4524520 Construcción de edificios completos y partes de edificios, obras de ingeniería civil que abarca las obras nuevas, las ampliaciones y reformas, la construcción in situ de estructuras y edificios prefabricados y construcción de obras de índole temporal.

Clasificación 4534530 Acondicionamiento de edificios que involucra una gama de actividades que contribuyen a la terminación o acabado de la obra, como encristalados, pintura, revestimiento de pisos y paredes.

Clasificación 4554550 Alquiler de equipos de construcción y demolición dotados de operarios que comprende los servicios de alquiler de maquinaria y equipo de construcción (incluso el de camiones grúa) dotados de operarios.

2.1.10.4.2. Empresas de fabricación de bienes con diseños de ingeniería previamente establecidos.

Las empresas de fabricación de bienes con diseños de ingeniería están conformadas por las empresas de la industria manufacturera que realizan la transformación mecánica de materiales o componentes de productos nuevos y el trabajo se efectúa utilizando maquinarias.

2.1.10.4.3 Empresas de consultoría.

Las empresas de consultoría son las dedicadas a prestar servicios de consultoría en ingeniería, los mismos que están conformado por un conjunto de servicios orientados a la conceptualización de un proyecto desde la ingeniería conceptual, ingeniería de prefactibilidad y la ingeniería de diseño, esto comprende la ejecución de diversas tareas como las Inspecciones de campo, perforaciones, evaluaciones geológicas, hidrológicas, geotécnicas hidrogeológicas, mecánicas, electromecánicas y medio ambientales detallándose estos servicios en informes técnicos con sus respectivos planos y presupuestos de ejecución de obra, los mismos que son entregados al cliente que contrato el servicio. También comprende el servicio de control de calidad y asesoramiento técnico en campo, servicios de diseño de planos para obras civiles, mecánicas, electromecánicas, etc.

Los contratos de consultoría se encuentran regulados por el artículo 1764° del Código Civil el cual establece que “Por locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución”.

El contrato de locación de servicios está orientado al trabajo no subordinado del locador o prestador, sea por cierto tiempo (un mes, un año, etc.) o para un trabajo determinado. Estos contratos se caracterizan porque el locador se obliga a realizar sus mejores esfuerzos en el cometido de una determinada actividad, sin que se sea exigible resultado alguno.

Desde el punto de vista jurídico la actividad de consultoría queda entendida como una obligación de hacer, es decir, se entiende esencialmente como una prestación de hacer o una actividad a desarrollar en beneficio para quien le solicita dicha actividad o el hacer. Esta actividad es de carácter continua y no periódica toda vez que el desarrollo de la prestación deben estar presente durante todo el tiempo de continuidad y que sea necesario para solucionar el problema del usuario de dicho servicio.

Desde el punto de vista del contenido de la promesa del trabajo o de la actividad se puede expresar que esta genera deudas de actividades, es decir, el deudor del trabajo o de la actividad ofrece y entrega sus conocimientos por que el acreedor del trabajo queda beneficiado, siendo esta última persona el responsable de los resultados obtenidos.

Ni en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto a la Renta vigentes en nuestro país existe una definición de la actividad de la consultoría, pero si se ha venido generando jurisprudencia y casuística sobre la consultoría. En tal sentido, se entiende que la consultoría comprende la actividad desarrollada por profesionales y técnicos adecuadamente capacitados que asisten de manera directa en la realización o ejercicio de alguna actividad a favor del usuario del servicio.

Consideramos que cuando se esta desarrollando una actividad de consultoría por personas jurídicas no domiciliadas en el país, nuestra legislación impositiva debe traer consigo una definición para evitar dudas en la concepción y aplicación de los distintos regimenes tributarios aplicables a la definición de consultoría.

2.1.10.4.4 Servicios geotécnicos, medioambientales, procesos de aguas y relaves, supervisión de construcción.

Servicios geotécnicos. Comprenden los estudios de suelos y/o roca a través de ensayos de laboratorio, para el diseño de la cimentación de las diversas estructuras que conforman el

estudio ingenieril como son: presa de contención de relaves, presa de cierre para embalses de agua, evaluación del vaso de contención, caminos y carreteras de diversos ordenes o importancias, plataforma para edificios de diferentes usos por ejemplo tipo hospital de vivienda, deposito, etc. todo esto a través de estudios de prefactibilidad y factibilidad de un proyecto de ingeniería.

Servicios medioambientales. Comprenden los estudios de evaluación ambiental, estudios de línea base, estudios de impactos ambientales, estudios sociales, de impacto socioeconómicos, estudios de cierre de operaciones minera y minas, etc.

Servicio de proceso de aguas y relaves. comprenden los servicios dirigidos a mejorar la mejor utilización del agua en una planta procesadora de mineral, mediante el proceso de recuperación del agua y recirculación del mismo a la operación de minado.

Servicios de supervisión de construcción: comprenden el servicio de control de calidad (CQ) y control de aseguramiento de la calidad (CQA) que corresponde al seguimiento in situ del desarrollo de cada partida que comprende la ejecución del proyecto, para asegurar al cliente que se han seguido de manera estricta lo proyectado y se han mejorado in situ todo inconveniente presentado a último momento por circunstancias ajenas a lo programado y proyectado.

2.1.10.4.5 Revisión y supervisión de proyectos.

Los servicios de revisión y supervisión de proyectos está conformado por las labores realizadas por un conjunto de profesionales apoyados por un revisor senior experimentado de cada especialidad y su función es revisar, supervisar y corregir los programas de trabajo de campo e informes preparados por los responsables del proyecto para que alcancen los estándares de calidad exigidos por las normas técnicas de ingeniería y los requerimientos del servicio contratado por el cliente.

2.1.10.5 Servicios de ingeniería prestados y recibidos del exterior.

2.1.10.5.1 Servicios prestados al exterior.

Son los servicios prestados por las empresas nacionales a clientes ubicados en el exterior del país, los mismos que pueden ser prestados íntegramente en el exterior o una parte en el país y otra en el exterior, lo que implica el destaque de personal peruano al país donde se presta el servicio. Este servicio tendrá el apoyo técnico y logístico local el cual permitirá que se desarrolle de manera eficiente el servicio, respetando las normas ambientales y de seguridad exigidos por las leyes del país donde se desarrolla el proyecto.

2.1.10.5.2 Beneficios en la prestación de servicios a clientes del exterior.

Se obtiene como beneficio generar trabajo para el personal que labora en la empresa local y permite medir su capacidad técnica con personal del país en el que se presta el servicio así como mantenerse preparado y actualizado en las nuevas normas técnicas de la ingeniería. Otro aspecto a considerar es la integración y actualización de criterios en referencia a los nuevos procesos de recuperación de minerales en minería y de recuperación de agua, así como la actualización en las normas de seguridad y medio ambiente.

2.1.10.5.3 Servicios recibidos del exterior.

Son los servicios subcontratados por una empresa domiciliada en el país para que desarrolle una tarea o trabajo específico. Las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el país, subcontratan a las empresas no domiciliadas para que desarrollen una tarea o tareas específicas en un proyecto determinado. Por lo general estas empresas tienen una amplia experiencia y conocimientos actualizados de las nuevas técnicas aplicadas en la ingeniería para desarrollar y ejecutar proyectos de ingeniería tales como proyectos geotécnicos, medio ambientales, manejo de aguas, proceso y tratamiento de relaves mineros, etc. Para desarrollar una tarea o un proyecto en su integridad las empresas subcontratadas destacan a su personal a nuestro país para que ejecuten el mismo.

2.1.10.5.4 Beneficios de servicios recibidos del exterior.

Las empresas no domiciliadas que prestan servicios en el país destacan a su personal técnico a nuestro país para que desarrollen una tarea o tareas subcontratadas. Por lo general, estas empresas residen en países desarrollados donde se dan a conocer el avance, vigencia y aplicación de las nuevas técnicas de ingeniería. En el desarrollo de estas tareas son asistidos por personal técnico de la empresa nacional de ingeniería que los subcontrato,

quienes reciben la transmisión de conocimientos de las nuevas técnicas de ingeniería. El principal beneficio que se obtiene es la actualización de conocimiento y la aplicación de nuevas técnicas de ensayos para obtener un resultado. El avance tecnológico mundial se transmite a través de este tipo de integración de profesionales que interactúan para el éxito del proyecto.

2.1.10.5.5 Conclusión.

Por lo expuesto en el presente capítulo, podemos concluir que hemos definido los conceptos de ingeniería, servicios técnicos y de asistencia técnica, así como los diversos tipos de servicios que las empresas nacionales de ingeniería prestan a sus clientes principalmente del sector minero tanto en el país como en el exterior. También podemos concluir que la definición del marco teórico de las empresas nacionales de ingeniería y la aplicación de las normas vinculadas con los Convenios para evitar la doble imposición así como las normas dictadas para el cumplimiento de los Convenios, es lograr una fluidez de las actividades económicas y las relaciones entre países a través de los Convenios.

2.1.11 Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

En el presente trabajo de investigación consideramos que el tema impositivo no debe afectar sustancialmente los beneficios económicos o rentas de las empresas, por eso es necesario definir los conceptos de renta establecidos en la doctrina, así como también el Impuesto al Valor Agregado denominado en nuestro país Impuesto General a las Ventas. Así mismo, para entender los diversos servicios que prestan las empresas nacionales de ingeniería en nuestro país, es de imperiosa necesidad repasar los diferentes criterios o bases de imposición de naturaleza económica que implican la conceptualización de la renta o beneficio gravado en la legislación tanto a nivel nacional e internacional, según las teorías económica, financiera y legalista.

2.1.11.1 Impuesto a la Renta.

Tal como se reconoce en la doctrina especializada, diversos autores nacionales y extranjeros han expresado su opinión acerca de los diversos criterios referidos del concepto de renta, sin embargo, consideramos necesario realizar una aproximación a ellos, debido a

que los mismos constituyen elementos básicos que nos permitirán más adelante abordar el concepto de renta recogido en nuestro ordenamiento jurídico y en los Convenios.

A continuación definimos los conceptos de renta según la teoría económica, financiera y legalista.

Definición de Renta según la doctrina.

Según la doctrina la renta ha sido definida desde tres ángulos: económicos, financieras y fiscales.

2.1.11.2 Según las teorías económicas.

La teoría económica desarrolló a lo largo de varios años el concepto de rédito que posteriormente sirvió de base y fundamento para el desarrollo de las doctrinas fiscales que terminaron siendo fuente de inspiración de los sistemas tributarios vigentes.

2.1.11.2.1. García Belsunce⁴²,

Para este autor la palabra renta o rédito y su equivalente en francés *revenue* derivan de la palabra latina *reditus*, respecto de la cual se discute si proviene del verbo *reddere* que significa rendimiento, o si en cambio lo es del verbo *rediré* que significa retorno, esto es, algo que se repite o vuelve a darse. En cambio, la expresión inglesa *income* (come in) significa lo que ingresa es lo que entra.

Este autor, luego de revisar las teorías económicas de Adam Smith, Ricardo, Thünen, Say, Malthus, Mill, Biersack, Roscher, Held y Guth, Hermann, Wagner, Weiss, Marshall, Neumann, Fisher y Papi, llega a las siguientes conclusiones:

El rédito es una riqueza nueva, sea material o inmaterial,

Debe derivar de una fuente productiva,

No es menester que la riqueza sea realizada y separada del capital,

⁴² GARCIA BELSUNCE Horacio, El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1967, páginas 5 al 85.

La periodicidad está implícita en la mayor parte de los casos, pero no es indispensable,

El rédito es siempre el rédito neto, que resulta de detraer del rédito bruto una serie de deducciones que varían según la tesis de los distintos autores.

La renta puede ser monetaria, en especie o real

La necesidad de que el rédito sea consumido para que pueda ser calificado como tal, ha dividido la opinión de los economistas.

Rédito es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata.

2.1.11.2.2. Enrique Reig⁴³.

Este autor señala que

“El impuesto a los réditos es un tributo que ocupa hoy un lugar preferente en la mayor parte de los sistemas impositivos de los estados modernos como gravamen nacional, aun cuando también se lo aplica en numerosos casos como un impuesto provincial y aún local”.

Señala además que

“puede decirse que la denominación del impuesto como a la renta o al rédito, en singular, se aplica en mayor medida cuando el tributo se dirige a las distintas clases de beneficios objetivos considerados, con características más cercanas a la imposición real, mientras que la designación de impuesto sobre los réditos o a los réditos, en plural, es más aplicada cuando el gravamen los alcanza en su conjunto como un impuesto global eminentemente personal”.

Se entiende como rédito el remanente neto, o sea, el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos.

⁴³ REIG Enrique, Impuesto a los réditos, Buenos Aires, Editorial Ediciones Contabilidad Moderna, 1970, páginas 11 al 39.

El autor haciendo mención a Seligman señala que los antecedentes del impuesto a los réditos pueden remontarse a los gravámenes locales de la edad media sobre la propiedad, que se fijaban principalmente teniendo en vista lo producido, lo cual confirma en referencias precisas de diversas comunas de Alemania, Francia, Bélgica, Inglaterra y Escocia, impuestos que en Gran Bretaña como en todo el continente, según lo refiere Seligman, evolucionaron durante esa época hacia un gravamen a la propiedad inmobiliaria, percibiendo sobre el valor de la tierra y de los edificios, eliminándose los elementos personales que existían en el anterior gravamen a la propiedad, con la sola excepción notable a esta regla general, de las villas italianas, sobre todo Florencia, donde la tendencia a la imposición sobre los réditos subsistió, apareciendo con el nombre de scala, un verdadero impuesto a los réditos progresivo, que no obstante, tuvo una existencia breve, coincidiendo su abolición con la desaparición de las libertades democráticas y el restablecimiento de un régimen aristocrático en el siglo XVI.

En Inglaterra el 12 de enero de 1798 se aprueba el impuesto denominado “Acta de ayuda y contribución (Aid and Contribution Act), la cual clasificaba a los contribuyentes en tres clases, de acuerdo con las riquezas que poseyeran, y para cada clase establecía escalas de impuesto, conforme a sus rentas, que denotaba la idea de progresividad, apareciendo ya las reducciones de impuesto en atención al número de miembros de la familia. A este impuesto se le llamó también la triple contribución.

En 1799 con el nombre de “impuesto sobre los réditos” y también sobre la base del proyecto del impuesto anterior para reemplazar la triple contribución, toma el gravamen una forma más directamente similar a la que hoy tiene.

En 1907 en Inglaterra se modifica el impuesto haciéndose distinción entre los réditos ganados y no ganados, sobre la base de la gravitación que tuviera en su obtención del trabajo personal o simplemente la colocación de capitales.

La expresión típica de la forma de impuesto a los réditos es el income tax de los Estados Unidos de Norteamérica.

2.1.11.3. Teoría financiera o criterio fiscal:

2.1.11.3.1 Teoría de la renta producto o teoría de la fuente

.Se considera renta al producto que una fuente durable que produce o puede producir periódicamente habiendo sido habilitada racionalmente para producir beneficios.

Para GARCIA BELSUNCE⁴⁴ constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que se deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia efectiva de ese ingreso. Indica además las ganancias resultantes de la realización de las llamadas “ganancias de capital”, también se derivan de una fuente productiva, pero a ésta le falta la condición de “durabilidad”, pues obtenido el producto (ganancia), la fuente, que es el mismo bien que ha producido, desaparece. Si se pretendiera sostener que el precio obtenido sustituye al bien realizado y constituye fuente para nuevos réditos, estaríamos entonces admitiendo que el bien enajenado no era un bien de capital sino una mercadería”.

También señala que en conclusión, la teoría fiscal del rédito-producto permite ensayar un concepto genérico para agrupar las tesis en lo que tienen en común “Rédito es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”.

GARCIA MULLIN⁴⁵ señala que a efectos que los ingresos obtenidos sean considerados renta según el criterio renta producto, es necesario que puedan relacionarse necesariamente con la idea de que sea un producto, provengan de una fuente durable, sean periódicos y la fuente haya sido puesta en explotación o habilitación.

⁴⁴ GARCIA BELSUNCE Horacio, Op. Cit, páginas 122 y 132.

⁴⁵ GARCIA MULLIN Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Buenos Aires 1978, página 18.

Para VILLEGAS⁴⁶ La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable.

REIG⁴⁷ señala que la doctrina se ha ocupado repetidamente de la caracterización del concepto de rédito, pudiendo distinguirse a quienes atienden a una configuración económica de los mismos, corriente de la cual son claros exponentes Allix y Lecerclé, la cual limita el concepto a los beneficios que reúnen determinadas condiciones que hacen posible su reproducción en virtud del mantenimiento del capital fuente del cual ellos provienen, lo que ha dado lugar a que se le denomine “Teoría de la fuente”, también se le identifica como teoría clásica del rédito.

Esta corriente limita el concepto a los beneficios que reúnen ciertas condiciones que hacen posible su reproducción, está de acuerdo con la etimología de la palabra rédito, que significa “vuelto a dar”. Las referidas condiciones, según los autores mencionados, son: (a) la existencia de una fuente permanente, debe existir una fuente que produzca rédito y subsista luego de dado el mismo, (b) periodicidad, debe haber también una periodicidad real o potencial en la obtención del rédito que nace de esa fuente permanente, y (c) habilitación o explotación de esa fuente, es decir, debe existir una actividad productora del rédito que habilite o explote la fuente-la actividad del hombre – y haga fluir el beneficio. El ejemplo típico que dan numerosos tratadistas es el fruto que se obtiene del árbol, o la cosecha que recogen los agricultores, o el salario que deriva del trabajo.

Los autores PEREZ DE AYALA⁴⁸, definen la teoría de la fuente señalando que

“de acuerdo con esta teoría es renta toda la riqueza que, deducidos los gastos, en un intervalo dado de tiempo separa el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de las cosas poseídas o actividades realizadas por él: tierras, casas, empresas, profesiones, empleos, préstamos, etc.”

⁴⁶ VILLEGAS Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, página 695.

⁴⁷ REIG Enrique, Op.Cit., páginas 40 y 41.

⁴⁸ PEREZ de AYALA José Luis y PEREZ de AYALA Becerril, Fundamentos de Derecho Tributario, Madrid, 4ta. Edición 2000, Editorial Edersa, página 281.

Podemos concluir que la teoría de la renta producto considera como renta el producto que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Para esta teoría, la renta siempre es riqueza nueva, exclusivamente material, que como concepto contable no cabe incluir sino aquellas cosas que pueden contarse o medirse con exactitud, están expresadas en dinero o en bienes que pueden ser objeto de valuación material. Además, la renta debe derivar de una fuente productora y durable, es decir, que la fuente debe subsistir al acto de producción. A su vez, considera que el producto debe ser periódico o susceptible de serlo y supone la exigencia de una periodicidad real o potencial del producto considerando a la renta siempre como una renta neta, es decir, habiendo deducido a la renta bruta todos los gastos necesarios para obtener, consumir y mantener la fuente. Finalmente, para esta teoría las ganancias de capital no califican como renta producto, porque no mantienen la condición de durabilidad.

2.1.11.2.2 Definición de la Renta producto en la Ley del Impuesto a la Renta.

En nuestra Ley del Impuesto a la Renta, el inciso a) del artículo 1° contiene el concepto de renta producto al establecer que el impuesto a la renta grava “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”. De igual forma, el primer párrafo del inciso a) del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta también se ciñe a la teoría de la renta producto. En general, este criterio de imposición es el que se aplica para las personas naturales ya sea que sus rentas provengan del capital o del trabajo.

2.1.11.3. Teoría del flujo de riqueza.

La renta es el ingreso monetario o en especie que fluye hacia el contribuyente en el periodo a raíz de transacciones con terceros, es decir, el total de riqueza que fluye desde terceros hacia el contribuyente en un periodo determinado. Para esta teoría el concepto de renta abarca el total de la riqueza que fluye al contribuyente proveniente de las operaciones con terceros, en un periodo determinado, el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental.

No es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, pudiendo inclusive desaparecer con el acto de producción de renta

GARCIA MULLIN⁴⁹, considera renta la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado. Este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos que seguidamente se indican:

Las ganancias de capital realizadas. Se consideran tales, las originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto, la realización de esos bienes no son el objeto de una actividad lucrativa. Como se dijo líneas arriba, esos resultados no podrían ser considerados renta producto, puesto que la fuente productora de ellos (el bien vendido), agota al producirlos la posibilidad de proporcionar nuevas ganancias de capital al mismo beneficiario.

Los ingresos por actividades accidentales. Son ingresos originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que proviene de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin.

Los ingresos eventuales. Son ingresos cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad, ni la habilitación racional de la fuente, de modo que no podrían caber en el concepto de renta producto.

Ingresos a título gratuito. Comprende tanto a las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (regalos, donaciones) como por la causa de muerte (legados y herencias)

Los autores PEREZ DE AYALA⁵⁰, la definen como la teoría de la renta gastada o consumida

⁴⁹ Garcia Mullin Juan Roque, Op.Cit. páginas 20 y 21.

⁵⁰ PEREZ de AYALA José Luis y PEREZ de AYALA Becerril, Op.Cit. página 282.

“De acuerdo con la cual es renta la que disfruta el contribuyente de modo efectivo, en un intervalo de tiempo, consumiéndola. La renta sería el valor de los recursos económicos que entran en la economía de un sujeto a lo largo de un año y de los que este puede disponer si quiere, para el consumo o la inversión, sin perder su capacidad económica inicial”.

De acuerdo a esta teoría, se considera renta a la totalidad de los ingresos provenientes de terceros, es decir, el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado. La diferencia de la renta-producto con esta teoría es que no interesa que el ingreso provenga de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, sino que amplía el concepto de renta a todo beneficio o ingreso nuevo que ha fluido hacia el contribuyente como consecuencia de una operación con terceros.

2.1.11.3.1. El flujo de riqueza en la ley del Impuesto a la Renta.

El artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta señala “los ingresos provenientes de terceros se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago,...” lo que significa que este criterio de renta entendida como el flujo de riqueza para nuestra legislación, solo es aplicable para empresas en el entendimiento que, fundamentalmente, toda actividad empresarial proviene de un fin lucrativo.

A su vez, el penúltimo párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: “En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación, determinado conforme a la legislación vigente”. Sobre el particular, el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las ganancias o ingresos derivados de operaciones con terceros se refieren a la obtenida en el devenir de actividades de la empresa en sus operaciones con otros particulares, en que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. El último párrafo de este inciso señala que: “en consecuencia constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencia a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. El término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas

de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

El Tribunal Fiscal en su RTF N° 01760-5-2003 ha establecido el siguiente criterio:

“...De acuerdo con la última teoría es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado); es decir, conforme lo señalado por Juan Roque Garcia Mullin, el “Total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado”. “La citada ley del Impuesto a la Renta, adscribiéndose a la teoría en mención, en el último párrafo de su artículo 3º, establece que “En general constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros (...)” En tal sentido, de dicha norma general se tiene que será renta de las empresas toda aquella ganancia que provenga de operaciones con terceros, sin que importe la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento, ni el título bajo el cual se realiza, pues lo importante es que sean obtenidos en el devenir de la actividad de las empresas en sus relaciones con terceros”.

Así el autor antes citado indica que dicha teoría abarca a los ingresos a título gratuito, comprendiendo en tal sentido a las transmisiones gratuitas por acto entre vivos, como los regalos y las donaciones, pues considera como condición suficiente y necesaria para conseguir la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que hayan fluido desde terceros hacia el contribuyente, independientemente de que sea producto o no de fuente alguna. En ese sentido, con independencia de que las transferencias otorgadas a la recurrente constituyan una contraprestación, por la teoría del flujo de riqueza las mismas se encontrarían gravadas.

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, se observa que nuestra Ley del Impuesto a la Renta recoge el criterio doctrinario de flujo de riqueza, al igual que el Tribunal Fiscal.

2.1.11.4 Teoría del consumo más incremento patrimonial.

La renta es igual al valor del consumo más el incremento del patrimonio registrado, sea por incorporación de nuevos bienes o por la simple valoración de las existentes. Mediante este criterio se busca gravar el íntegro de la capacidad contributiva considerando renta a la suma de los consumos más el incremento del patrimonio al final del periodo. Resulta irrelevante si el incremento proviene de una fuente durable o de un tercero, por lo que se incluyen otros ingresos además de los considerados bajo los criterios de renta producto o flujo de riqueza.

GARCIA BELSUNCE⁵¹, señala que sobre la base de lo que antecede, puedo definir el rédito a la luz de la teoría del incremento patrimonial de la siguiente manera “Rédito es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios.

VILLEGAS⁵² señala “Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias de juego, herencias, etc”. Indica además que “para obtener la renta producto se suman los frutos o utilidades derivados del capital, mientras que para obtener la renta-incremento patrimonial debe efectuarse un balance estableciéndose la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en periodos distintos: se considerará renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos”.

Para GARCIA MULLIN⁵³. “Esta doctrina supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo, y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo”. Señala además que la renta es la suma algebraica de lo consumido más los cambios en el valor del patrimonio.

⁵¹ GARCIA BELSUNCE Horacio, Op.Cit. página 186.

⁵² VILLEGAS Héctor, Op.Cit. página 696.

⁵³ GARCIA MULLÍN Juan Roque, Op.Cit. página 22.

Para los Autores PEREZ DE AYALA⁵⁴, la renta es la riqueza que en un intervalo dado de tiempo se incorpora, deducidos los gastos, a la economía del contribuyente, en adición al capital poseído por él mismo al principio de ese mismo intervalo de tiempo. Es decir, en ese caso, la renta se obtiene por comparación de los valores del patrimonio del contribuyente al comienzo y al fin del periodo, y es la suma de dicha diferencia de patrimonios más el consumo del contribuyente en cuestión. La renta sería, pues, la suma de este incremento neto del patrimonio más el consumo neto del contribuyente en el periodo correspondiente.

REIG⁵⁵ señala que frente a la corriente del rédito como configuración económica y que se denomina teoría de la fuente, teoría clásica del rédito, se encuentra la concepción del rédito como todo beneficio que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital. Siguiendo esta teoría, la diferencia existente entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio económico fiscal, en cuanto acuse un incremento, nos revela la existencia de un rédito, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a tal crecimiento patrimonial. Este concepto opuesto al de la “fuente”, que sostiene Griziotti entre otros autores, y hacia el cual ha ido avanzando últimamente el derecho positivo, obliga a considerar además los consumos efectuados en el período, que deben sumarse al patrimonio al finalizar él.

El autor señala que en la definición de Simons está claramente expuesto el concepto de rédito conforme a ella al decir que lo es “la suma algebraica de (1) los consumos efectuados y (2) el cambio en el valor del patrimonio poseído entre el comienzo y el fin del periodo de que se trate”. Cabría señalar que el cambio que no es consecuencia de variaciones en la composición de dicho patrimonio, sino sólo resultante de la fluctuación de su valor; generalmente no se grava como rédito, aun aceptándose la teoría del balance o incremento patrimonial.

Según esta teoría se considera como renta todo beneficio que pone de manifiesto un incremento del capital o también la suma algebraica del consumo de la persona durante el periodo y/o el incremento neto del patrimonio individual de la misma en el periodo, ambas

⁵⁴ PEREZ DE AYALA, Op.Cit. página 282.

⁵⁵ REIG Enrique, Op. Cit. páginas 40 al 55.

expresadas en dinero. Esta teoría tiene en cuenta el resultado, porque lo que interesa es en cuanto aumenta la riqueza del individuo en un periodo, sin importarle la naturaleza del beneficio que ha llevado a tal incremento patrimonial.

2.1.11.4.1 Definición del incremento patrimonial en la Ley del Impuesto a la Renta.

El inciso b) del artículo 1° hace referencia a las ganancias de capital, desarrollando este concepto en el artículo 2° y a su vez en el inciso d) del mismo artículo 1° hace referencia a las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas en la ley por lo que podemos asumir que se mantiene el criterio del incremento patrimonial.

Por otro lado, en los artículos 22°, 23° y 24° de la citada Ley, señalan que constituye renta las provenientes de arrendamientos, subarrendamiento, cesión de bienes y de otros capitales, conocidas también como renta de primera y segunda categoría.

El último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que “En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. A su vez, el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta señala que “la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del artículo 3° de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Por otro lado, la ley N° 28394 del 23 de noviembre de 2004 se suspendió a partir del ejercicio 2005 la aplicación del ajuste de los estados financieros para efectos tributarios.

Asimismo, la teoría del incremento patrimonial se encuentra establecido en el inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señalando que para determinar el incremento patrimonial en el ejercicio sujeto a fiscalización, la SUNAT utilizará a su elección cualquiera de los métodos que se señalan a continuación; en cualquiera de los casos la Administración Tributaria podrá requerir al deudor tributario sustente el destino de dichas rentas o ingresos. El incremento se determinará tomando en

cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no reflejen en su patrimonio al final del ejercicio. Los métodos para determinar el incremento patrimonial son las siguientes: (i) método del balance más consumo y (ii) el método de adquisiciones y desembolsos.

A su vez en el mismo artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que en la presunción del incremento patrimonial de las personas naturales se deberá tener en cuenta lo siguiente: patrimonio, pasivo, patrimonio inicial, patrimonio final, variación patrimonial, consumo, signos exteriores de riqueza y ciertas exclusiones.

De lo expuesto anteriormente se advierte que la norma peruana incluye como aspecto gravado también ganancias que sólo pueden ser definidas como tales bajo la teoría del consumo más incremento patrimonial, esta disposición hace referencia a las rentas atribuidas a los individuos por el hecho de haber disfrutado (consumido) el bien. Los supuestos en los cuales se constata la configuración de dichas rentas al amparo de esta teoría, se encuentran consagradas en las rentas fictas o las rentas presuntas que surgen por el uso o disfrute de determinados bienes que son citados gratuitamente como es el supuesto de lo regulado en el inciso h) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A su vez, la Ley del Impuesto a la Renta considera como renta la determinada por el ajuste a los estados financieros por inflación.

2.1.11.5. Teoría o criterio legalista.

La determinación del concepto de renta no se basa en criterios brindados por las ciencias económicas o financieras, sino que se sustenta en decisiones de Estado, de acuerdo a sus necesidades y conveniencias.

GARCIA BELSUNCE⁵⁶ señala que el autor Gomes de Souza tiene una concepción totalmente positiva del rédito, al decir que “la noción del hecho generador en el impuesto a

⁵⁶ GARCIA BELSUNCE Horacio, Op.Cit. página 187.

la renta está íntimamente ligada a la noción de rendimiento; está a su vez resulta del derecho positivo”

También hace mención a Giuliani Fonrouge quien señala que “rédito es un concepto eminentemente funcional, que asume forma y contenidos diversos, según la función que está llamado a desempeñar, dentro de los objetivos económicos-sociales tenidos en mira por la legislación. La conveniencia de adoptar una u otra tesis, sostiene dicho autor, constituye una cuestión de política fiscal, extraña a la materia que debe considerar el derecho financiero y así, su posición positivista es determinante, considerando innecesaria la definición del rédito.

REIG⁵⁷ señala que “se entiende como rédito el remanente neto, o sea, el sobrante de las entradas o beneficios sobre los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dichos réditos

En consecuencia, para esta teoría el concepto de renta se circunscribe a lo previsto en el derecho positivo, es decir, en la ley pertinente.

2.1.12. Impuesto al Valor Agregado.

2.1.12.1. Antecedentes.

La idea data de 1918 cuando el industrial Von Siemens recomendó el impuesto al gobierno alemán como sustituto por el impuesto acumulativo en cascada o al giro comercial. En varios países, los impuestos a las ventas de etapa manufacturera incorporaron elementos del impuesto al valor agregado como por ejemplo en la Argentina en 1935 y en Francia en 1948. Esos impuestos no alcanzaron a toda la producción y distribución, sino que se aplicaron solo al nivel de fabricación. En vez de gravar nada más que las ventas de productos acabados, como en Canadá, el impuesto se aplicó a todas las ventas hechas por fábricas pero al calcular el impuesto, cada fábrica podría deducir de las ventas las cantidades pagadas por materiales y partes. A partir de esta forma del gravamen, fue un solo paso extender el principio de valor agregado a los canales de distribución y ampliar las

⁵⁷ REIG Enrique, Op. Cit. página 39.

categorías de compras deducibles como para la mayor parte de los bienes de producción. Francia extendió el impuesto al mayorista, y en 1954 amplió las deducciones a los bienes de producción. En 1968, el impuesto se extendió para incluir el nivel minorista. Finlandia introdujo el elemento de valor agregado a nivel minorista en 1964. En 1962, el impuesto al valor agregado lo recomendó el Comité Fiscal de la CEE (el comité Neumark) para el mercado Común Europeo y más tarde lo aprobó el concejo de ministros de la CEE. Alemania lo introdujo el 1º de enero de 1968, los países bajos en 1969, Luxemburgo en 1970, Bélgica en 1971⁵⁸.

2.1.12.2 Definición de consumo.

El consumo como fenómeno económico, es definido como el empleo o utilización de un bien o servicio, con el propósito de satisfacer una necesidad. Pero desde la óptica tributaria se maneja un concepto distinto, a decir de los economistas, una ficción de consumo. Como ejemplo podemos mencionar cuando la norma tributaria presupone que se verifica el consumo cuando media la venta o importación de un bien, sin necesidad que se concrete un consumo efectivo del mismo desde la perspectiva económica.

2.1.12.3 Definición del Impuesto al valor agregado.

El impuesto al valor agregado es un impuesto plurifásico no acumulativo, ya que el objeto de la imposición no es el valor total del consumo sino el mayor valor o valor agregado que el producto adquiere en cada etapa del circuito de producción y comercialización⁵⁹.

El impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto que pretende gravar la capacidad contributiva que se refleja a través del consumo de bienes y servicios finales. Esto debido a su estructura, no permite personalizar la aptitud del contribuyente de soportar tal carga tributaria según sus condiciones personales y familiares (capacidad contributiva subjetiva). No obstante por tratarse de un impuesto ciego en términos de capacidad contributiva, se intenta atenuar tal observación disponiendo las exoneraciones de los

⁵⁸ DUE John F. y FRIEDLAENDER Ann F. Análisis económico de los impuestos del sector público, Argentina, cuarta edición 1981, Editorial el Ateneo, página 388.

⁵⁹ BRAVO SHEEN David y VILLANUEVA GUTIERREZ Walker, La Imposición al consumo en el Perú, Estudio Caballero Bustamante, Lima, Editorial Tinco S.A. 1988, página 7.

productos que integran la canasta básica familiar para que el impuesto no recaiga en el consumidor final que no tenga la suficiente aptitud impositiva. Complementariamente, se implementa un impuesto selectivo (ISC) que recaiga sobre determinados consumos, los suntuosos o de lujo o el consumo de bienes esenciales, que permita trasladar una mayor carga tributaria para los consumidores con mayor capacidad contributiva subjetiva.

El IVA es un impuesto general al consumo de bienes y servicios cuyo principio económico fundamental es el de neutralidad impositiva, que en el ámbito del impuesto tiene distintas manifestaciones.

El IVA vendría a ser un impuesto al tráfico jurídico de bienes y servicios de carácter periódico. Este grava el valor añadido de bienes y servicios que desemboquen en un acto de consumo final. La causa instrumental u objeto imponible vendría dada por el valor añadido, el cual serviría para gravar el consumo como causa final u objeto fin⁶⁰.

El impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del afectado o incidido tributario. El IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho de hacerse reembolsar el IVA que han pagado otros vendedores que los padecen en la cadena de comercialización (crédito fiscal), debiendo entregar la diferencia al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad de la empresa.

2.1.12.4. Características.

Las características del Impuesto al Valor Agregado son las siguientes:

⁶⁰ VILLANUEVA GUTIERREZ Walker, Estudio del Impuesto al valor agregado en el Perú, Lima, Esan ediciones 2009, páginas 15 y 39.

Indirecto. Puesto que afecta manifestaciones mediatas de riqueza operando la traslación impositiva.

Proporcional. Se aplica sobre una tasa proporcional y no progresiva, de ahí que se tilde al impuesto como regresivo.

Neutral. No se afecta a la situación preexistente del sujeto del impuesto en cuanto a su posición relativa respecto del resto de contribuyentes.

No acumulativo. Se aplica sobre una base que no contiene impuesto, con lo cual se elimina el efecto piramidal o de cascada.

Plurifásico. Grava todas las fases del proceso de producción y comercialización (circuito económico).

2.1.12.5 Métodos para determinar el Valor Agregado.

La doctrina ha establecido dos métodos para aplicar la técnica del valor agregado:

2.1.12.5.1. El método de adición.

que consiste en determinar la materia imponible (el Valor Agregado) mediante la suma o cálculo de las retribuciones atribuidas por la empresa en un período dado a los factores de la producción, teniéndose la ventaja de fundamentar la liquidación con el balance.

2.1.12.5.2 El método de la sustracción.

Donde la materia imponible se determina por la diferencia existente entre la producción o ventas sujetas al impuesto, y las adquisiciones gravadas con el mismo durante un periodo determinado. Este método a su vez tiene dos modalidades para determinar la materia imponible,

2.1.12.5.3 la base efectiva.

Donde la materia imponible se determina por la diferencia existente entre la producción o venta de un determinado periodo y las retribuciones atribuidas por la empresa a los factores de producción, tomándose la producción real y física de un determinado periodo,

2.1.12.5.4 La base financiera.

La materia imponible se obtiene por diferencia entre las compras y ventas en un periodo determinado, sin tener en consideración los inventarios existentes al cierre del periodo fiscal. A su vez la modalidad de base financiera permite dos posibilidades para determinar el Impuesto al Valor Agregado:

(i) Base contra base. Se detrae de las ventas de un periodo, las compras del mismo período y se aplica el impuesto a la diferencia,

(ii) Deducción de impuesto contra impuesto. Se detrae del impuesto de las ventas de un período, el impuesto de las compras de dicho período:

2.1.12.6. Formas de imposición al consumo.

La imposición al consumo puede instrumentarse a través de distintas formas atendiendo a la estructura técnica que se decida adoptar para la aplicación del impuesto en cada legislación. El impuesto al valor agregado es el modelo que ha prevalecido en la mayoría de los países a nivel mundial, aunque otros han adoptado un modelo de imposición distinto a éste.

COSCIANI⁶¹ señala que las diversas formas de imposición a las ventas pueden reducirse a tres:

El impuesto plurifase acumulativo,

El impuesto monofase,

El impuesto al valor agregado (impuesto plurifasico no acumulativo).

Respecto a la forma más idónea entre los diferentes modelos de imposición a las ventas, la doctrina señala que no existen respuestas categóricas en la utilización de una figura impositiva u otra, y que el resultado final depende de las características económicas del país que se trate y de la administración financiera que posea.

2.1.12.6.1 El Impuesto Plurifase acumulativo.

⁶¹ COSCIANI Cesare, El impuesto al valor agregado, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1969, página 5

Este impuesto en general afecta todas las ventas efectuadas y los servicios proporcionados por las empresas aplicándose el gravamen sobre cada una de las operaciones de venta o de prestaciones de servicios. El impuesto considera aisladamente cada operación de cesión con independencia de las otras sin atender al proceso productivo determinante del producto o del servicio cedido⁶².

Se le denomina Plurifásico por cuanto el tributo grava todas las transferencias que se realicen, comprendiendo a las ventas que se efectúen en distintas etapas de la producción y distribución como las que haga el fabricante al mayorista, éste al minorista y las que realice el detallista al consumidor final, así como las transferencias entre fabricantes, mayoristas o minoristas pudiendo inclusive, afectar a transferencias realizadas por quienes no son fabricantes o comerciantes como el caso de la venta de un bien entre dos personas particulares. Bajo esta modalidad se grava todas las operaciones efectuadas dentro del ciclo de producción y distribución de bienes también los servicios que la ley señala⁶³.

2.1.12.6.2. Características.

Las características de este modelo son las siguientes⁶⁴:

Es un impuesto de etapa múltiple. Atendiendo a los sujetos incididos con el impuesto (fabricante, mayorista, minorista) en este modelo se grava a todos los agentes económicos intervinientes en las fases de producción, distribución y comercialización de los productos.

Es un impuesto plurifásico. Atendiendo a la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro del ciclo de producción, podemos aseverar que en este modelo se gravan todas las transferencias indicadas, motivo por el cual se le denomina también omnifásico.

Es un impuesto acumulativo. Atendiendo a la carga tributaria que se traslada de una transferencia a otra, se afirma que en este modelo del impuesto forma parte del costo de la

⁶² Ibid página 5.

⁶³ ZOLLEZI MOLLER Armando, El Impuesto a las ventas, su evolución en el Perú, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 05 página 22.

⁶⁴ BRAVO SHEEN David y VILLANUEVA GUTIERREZ Walker, Op.Cit. página 11.

subsiguiente transferencia; de modo que se produce el efecto cascada, el impuesto se aplica sobre impuesto.

2.1.12.6.3 El Impuesto Monofase.

Esta modalidad consiste en gravar el producto en una sola etapa del proceso de producción y distribución. Se trata de un impuesto único que puede ser exigido en la venta efectuada por el fabricante; en la fase del comercio al por mayor, cuando se efectúa la transferencia al minorista; o, en la fase del detallista o comercio al por menor, cuando el producto es vendido al consumidor final⁶⁵.

Consiste en gravar el producto o servicio en una sola etapa del proceso de producción: al ser adquirido por el consumidor final. El método ideal desde el punto de vista de la pureza del sistema, es gravar el producto cuando pasa del minorista (o de quien ocupe su lugar) al consumidor final⁶⁶.

De lo mencionado en las definiciones anteriores se infiere que son tres oportunidades distintas respecto de la incidencia económica del impuesto; si se elige la primera etapa se grava el valor del bien al momento de su incorporación en la cadena de comercialización; si se elige la etapa intermedia, se grava el valor del bien al momento de su distribución comercial y finalmente si se elige tercera etapa se grava el valor del bien, en el momento de su distribución al consumo donde éste alcanza su máximo valor agregado. Se señala además que el método ideal desde el punto de vista de la pureza del sistema, es gravar el producto cuando pasa del minorista (o de quien ocupe su lugar) al consumidor final, puesto que tratándose de un impuesto al consumo, es imperioso aceptar la idea de que el tributo debe transferirse íntegramente al precio del producto final, pues en ese momento que el producto se encuentra en disposición de ser consumido.

2.1.12.6.4 Modalidades. Impuesto monofase a nivel de fabricante.

⁶⁵ ZOLLEZI MOLLER Armando, Op.Cit. página 24.

⁶⁶ COSCIANI Cesare, Op. Cit. página 10.

En esta modalidad, el impuesto monofase grava la venta de productos a nivel de fabricante. Ciertamente, la circunstancia de que se afecte con el impuesto a productos a nivel de fabricante, excluye de la imposición a los bienes naturales, a los bienes provenientes de actividades extractivas y los servicios; puesto que en esos casos no puede afirmarse que el vendedor tenga la calidad de fabricante.

2.1.12.6.4.1 Sistema de suspensión.

En virtud de este sistema no se aplica el impuesto (se suspende) a los fabricantes adquirentes de productos que se destinen a labores de transformación. Evaluar el destino en la venta de determinados bienes, es bastante complicado por lo cual la aplicación de este método resulta ineficaz para evitar la doble imposición o en el otro extremo se presta a maniobras fraudulentas de los agentes económicos para evitar la aplicación del impuesto.

2.1.3.6.4.2 Sistema del valor añadido.

Esté método según afirma Due, supone gravar con el impuesto a las ventas hechas por los fabricantes de todos los bienes, terminados o no, y simultáneamente permite a los fabricantes deducir de sus ventas sujetas al gravamen el costo de las materias primas y piezas gravadas que han sido compradas.

Las ventajas que conviene destacar respecto a este modelo de imposición, es que es de fácil recaudación y administración pues el reducido número de empresas industriales facilita y reduce los costos de la administración tributaria. En cuanto al inconveniente se afirma que en estos modelos, la alícuota del impuesto al ser aplicable en una sola etapa tiende a ser alta; así mismo se presenta la dificultad de definir al contribuyente del impuesto, pues no resulta sencillo proporcionar un concepto unívoco de fabricante y finalmente en este modelo se produce el efecto piramidación del impuesto, lo cual significa que el precio del bien aumenta para el consumidor final en una cifra superior al monto recaudado por el fisco⁶⁷.

2.1.12.6.5. El Impuesto al valor agregado (impuesto plurifásico no acumulativo).

⁶⁷ BRAVO SHEEN David y VILLANUEVA GUTIERREZ Walker, Op.Cit. página 9.

Una tercera técnica es la que puede llamarse del impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor agregado. Impuesto plurifase, porque, lo mismo que en el primer supuesto, lo pagan las empresas en todas las etapas de producción en que se coloque. Pero no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor (esto es, el valor agregado) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado. Y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado⁶⁸.

2.1.12.6.6 Ventajas y desventajas.

Las ventajas son las siguientes:

Uniformidad de tratamiento aun en el caso de subsistir en el proceso productivo disparidades de sector a sector, de empresa a empresa, y en el empleo de los distintos factores de producción.

Si la tasa nominal es más elevada que la del impuesto plurifase acumulativo, al ser menor el valor imponible, la tasa real promedio resulta igual para las etapas parciales. Esto constituye una ventaja con respecto al sistema monofase, que exonera una serie de pasos para concentrar todos los impuestos en una sola etapa.

La oposición de intereses entre contribuyentes constituye un obstáculo para la evasión, en el sentido de que todo empresario tiene interés en demostrar y, por lo tanto, contabilizar, todas las sumas deducibles, reduciéndose el estímulo a efectuar compras sin factura.

⁶⁸ COSCIANI Cesare, Op. Cit. páginas 11 y 12.

Por otra parte, la contabilidad y los demás elementos que el contribuyente debe tener, pueden constituir un elemento para la determinación de los impuestos directos, unificando una serie de procedimientos y de obligaciones.

Permite un cálculo exacto de la incidencia del impuesto en cualquiera de las etapas productivas del bien, y por consiguiente, facilita el cómputo de las compensaciones en las importaciones y en las exportaciones.

Permite lograr una destacada neutralidad en el comercio internacional.

Desventajas del método del valor agregado:

El impuesto debe fundarse en la contabilidad de las empresas y en las facturas parciales, y esto supone operadores económicos que lleven efectivamente contabilidades regulares.

Como el valor o del impuesto liquidado sobre las ventas debe deducirse el importe de las adquisiciones o de los impuestos correspondientes a ellas, surge el problema de identificar aquellos que deben descontarse: si todos los bienes adquiridos, materiales e inmateriales en sentido amplio, o sólo algunos de ellos. Y en cuanto a los bienes o servicios que tienen una utilidad distribuida en varios ejercicios, si el costo o su precio debe deducirse íntegramente en el año del gasto o parcialmente, año por año, a medida que se agotan (cuota de amortización). Además surge el problema de si deben computarse o no las variaciones de existencias y, por lo tanto, si es necesario controlar el establecimiento.

Las mayores críticas se formulan, no al sistema teórico, sino a sus aplicaciones prácticas, porque pueden producirse muchas desviaciones al principio general que compliquen el sistema mismo, así:

Las exenciones, principalmente en la agricultura y en la pesca, y los numerosos regímenes especiales crean complicaciones en la administración del tributo y graves perturbaciones en el funcionamiento normal del sistema.

La exención otorgada a los artesanos es una derogación de alcance muy amplio que confiere un privilegio a determinadas empresas respecto de otras.

La diferenciación entre cesión de bienes y de servicios es fuente de ulteriores desigualdades.

Un punto singularmente dedicado corresponde a la dificultad de introducir en este impuesto una diferenciación entre las alícuotas por productos o sectores. Sin embargo, se trata de inconvenientes que con una adecuada ordenación del tributo pueden reducirse aunque no eliminarse.

2.1.12.7 Diferencia entre las diversas modalidades.

COSCIANI⁶⁹ señala que para evidenciar la diferencia entre los tres sistemas de aplicación del impuesto, resulta evidente mediante una ejemplificación numérica.

Supongamos un producto que experimenta transformaciones sucesivas por parte de tres empresas y que una cuarta vende al consumidor. Los valores de adquisición y de venta en las cuatro etapas se consignan en el cuadro siguiente (para simplificar se prescinde de los efectos de la incidencia del impuesto en los precios y, por lo tanto, de la retención de los impuestos distintos del monofase).

Empresa	Valor de		Impuesto acumulativo 10%	Impuesto monofase 20%	Impuesto al valor agregado 20%
	Adquisición	Venta			
1	2	3	4	5	6
I	-	50	5		10
II	50	150	15		20
III	150	300	30		30
IV	300	500	50	100	40
Impuesto total			100	100	100

Como se ve, calculando adecuadamente las tasas del impuesto puede obtenerse el mismo rendimiento fiscal y la misma incidencia formal sobre el producto terminado. Este es uno

⁶⁹ COSCIANI Cesare, Op. Cit. Páginas 14 y 15.

de los conceptos básicos distintivos de los tres impuestos, considerados como tres casos límites.

2.1.12.8. El impuesto al valor agregado en el Perú. En nuestro país⁷⁰ se han dado los distintos regímenes descritos. Hasta diciembre de 1972 estuvo vigente el Impuesto a los Timbres Fiscales que afectaba todas las ventas que se realizarán dentro del ciclo de producción y distribución de un bien, gravándose el precio íntegro sin deducción alguna, cada vez que se vendía un bien o se prestaba un servicio. Este impuesto estaba claramente comprendido en el régimen del impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total. Si bien existían algunas tasas específicas, la general era del 5%.

A partir de 1973, con la dación del Decreto-Ley 19620 que se establece el impuesto a los bienes y servicios, se adoptó básicamente la modalidad del monofásico, gravándose la venta de bienes en la etapa de fabricación o importación con una tasa general del 15% y otras especiales con tasas del 1% al 25%. Igualmente se encontraba gravada la actividad de la construcción con una tasa del 3% y determinados servicios con distintas tasas entre 0.3% y 11%. Este régimen no fue un monofásico puro, pues además de gravarse las ventas horizontales (entre fabricantes), con un crédito fiscal que solo llegaba al 70%, se incluyó un impuesto a las ventas a nivel de mayorista con una tasa del 1% sobre el volumen total de ventas sin deducción alguna, que producía una piramidación del impuesto, aunque por el monto de la tasa, poco significativa. Esta medida sólo tenía explicación a la luz de la meta prevista, cual era llegar al Régimen sobre el valor agregado.

En enero de 1975 por Decreto-Ley 21070 se introducen sustanciales modificaciones en el Impuesto de bienes y servicios. Prácticamente, con ello, se ingresó al Régimen del Valor Agregado pero con una legislación obviamente defectuosa, lo que determinó la necesidad de reformar la reforma, expidiéndose con ese objeto el Decreto-Ley 21497, que entró en vigor en julio de 1976.

⁷⁰ ZOLLEZI MOLLER Armando, Op.Cit. páginas 27 y 28.

RODRIGUEZ DUEÑAS⁷¹ señala que con el Decreto-Ley 21070 el régimen impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aún cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales, y con un crédito fiscal del tipo de deducciones físicas o método del ingrediente físico.

Es a partir de 1982, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 190 que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%), y un impuesto selectivo al consumo, estructurado como un impuesto monofásico producto final a nivel de fabricante, estructura impositiva que se mantiene vigente hasta la fecha.

2.1.12.9. Estructura Técnica del Impuesto General a las Ventas.

El Impuesto General a las ventas es un impuesto plurifásico estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando como método de deducción el de base financiera, en merito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho periodo, el cual se obtendría de optarse por el método de deducción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre la base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del debito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas).

En relación a la amplitud de las deducciones o crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas se encuentra estructurado como uno de deducciones amplias o financieras, en virtud de lo cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no domiciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien, o que se consuman en el proceso productivo, o

⁷¹ RODRÍGUEZ DUEÑAS Cesar, La Imposición al Consumo en el Perú, análisis y perspectivas, ponencia presentada en el primer Congreso Institucional "El sistema Tributario Peruano propuesta para el 2000", Lima, IFA 1999.

que sean gasto de la actividad. En general son deducibles las adquisiciones gravadas de bienes de uso, servicios y gastos generales.

En relación al criterio jurisdiccional, ante supuestos en los cuales determinadas operaciones son producidas en el territorio nacional pero consumidas fuera de él, el Impuesto General a las Ventas recoge el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, en virtud del cual se desgravan las exportaciones de bienes y, aún cuando parcialmente, las de servicios, gravándose en el país en el cual se efectuarán los consumos.

El Impuesto General a las Ventas, estructurado como un Impuesto al Valor Agregado, es pues un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los defectos de la piramidación y acumulación, que por su diseño facilita el control por parte de la Administración Tributaria, no produciendo distorsión económica respecto de la estructura de producción y distribución, propendiendo con ello la neutralidad del impuesto. No obstante de ello, se trata de un tributo de carácter regresivo.

De lo glosado en los párrafos anteriores podemos concluir que con la dación del Decreto Legislativo N° 190 se introducen importantes modificaciones en el régimen sobre el valor agregado, todo lo cual hace que desde el punto de vista técnico ingresemos al régimen del Impuesto al Valor Agregado al igual que otros países europeos.

2.2 Antecedentes de la investigación.

Hemos realizado una búsqueda en la biblioteca de la facultad de ciencias contables y financieras, así como de la facultad de Economía, Derecho y Ciencias Políticas de nuestra Universidad y no hemos encontrado títulos o trabajos de investigación relacionados específicamente con la problemática de los Convenios.

También hemos realizado una búsqueda de títulos o trabajos de investigación en otras Universidades del país, siendo los resultados negativos.

En los últimos trabajos de investigación realizada por instituciones especializadas, tenemos a los siguientes: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), el Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDT), la Asociación Fiscal Internacional Grupo Peruano (IFA) y páginas webs de las diversas administraciones tributarias de la Comunidad Andina. Se han ubicado los siguientes trabajos de investigación:

Aspectos de los sistemas tributarios en los países andinos que preocupan a los inversionistas extranjeros⁷².

Los Convenios para evitar la doble imposición⁷³.

Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, IX Jornadas Nacionales de Tributación que versaron sobre Precios de Transferencia y Convenios para evitar la doble imposición, realizadas en abril del año 2008. Se plantean recomendaciones y sugerencias para una aplicación correcta de los Convenios y precios de transferencia.

Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, X Jornadas Nacionales de Tributación denominada Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior, realizadas en Junio del 2010, se plantearon diversas sugerencias siendo uno de ellos adecuar las normas del Impuesto a la Renta a las reglas y principios contenidos en los Convenios a fin de dar un tratamiento coherente a las rentas de fuente extranjera, respetando los principios de neutralidad y no discriminación.

⁷² RODRIGUEZ PRIEDRAHITA Adrián y HERNÁNDEZ Carmela, en <http://www.comunidadandina.org/economía/Baker.pdf>.

⁷³ VALLEJO ARISTIZÁBAL Sandro y MALDONADO LÓPEZ Galo, Los convenios para evitar la doble imposición en <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/copartidos/gen—022288.pdf>.

2.3 Bases Teóricas.

2.3.1 Convenios para evitar la doble imposición.

Para entender el fenómeno de la doble imposición internacional, efectuaremos una introducción a los hechos o sucesos ocurridos en la economía mundial y en nuestro país en las últimas dos décadas.

2.3.1.1 La Globalización.

El diccionario de lengua de la Real Academia Española señala que la globalización es la tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales⁷⁴.

El proceso de internacionalización de todos los ámbitos de la actividad humana, es lo que se conoce con el nombre de la globalización. Dentro del mismo ha destacado por su importancia la globalización económica, que se puede definir como una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes y servicios, de capitales y por la rápida difusión de la tecnología y la información⁷⁵.

El proceso de globalización implica una creciente interdependencia económica entre todos los países provocado por el aumento del flujo de bienes, servicios y capitales, así como por la rápida difusión de la tecnología y la información. Esto ha provocado el llamado fenómeno económico y social de la “internacionalización de los mercados de bienes y servicios”, a raíz del cual se han generado consecuencias en todos los ámbitos del desarrollo de los países que han optado por abandonar los sistemas rígidos y cerrados, para adoptar regímenes mucho más flexibles que vayan a la par con las nuevas tendencias mercantiles de inversión y movilización de capitales⁷⁶.

⁷⁴ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA, en <http://buscon.rae.es/drael>.

⁷⁵ VALLEJO CHAMORRO José María, GUTIERREZ LOUSA Manuel, Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes, Instituto de estudios fiscales, Doc 06/02, Madrid España, 2002, página 14.

⁷⁶ VALLEJO ARISTIZÁBAL Sandro y MALDONADO LÓPEZ Galo, Los convenios para evitar la doble imposición, Op. Cit. página 43.

La globalización económica como todo fenómeno económico posee su reflejo en el ámbito tributario. Los procesos de globalización económica y fiscal han demostrado una tremenda eficacia en la creación de condiciones más favorables de los pueblos o sociedades involucradas para enfrentar los temas relativos al desarrollo y previsión social. Es una medida que hoy por hoy los Estados tienden a una mayor integración de sus economías, de su legislación y de su sociedad misma en el contexto mundial, toda vez que este proceso de integración los colocará en mejores condiciones para afrontar los cambios más acelerados y vertiginosos que en cualquier otro tiempo.

2.3.1.2 Armonización tributaria.

El diccionario de lengua de la Real Academia Española define la armonización como “acción y efecto de armonizar”.⁷⁷

El mismo diccionario define armonizar como “poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”.⁷⁸

La armonización tributaria es un proceso de aproximación paulatina de sistemas fiscales que persigue la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de formas de cooperación económica internacional y, entre ellas, la realización de un mercado común progresivo. Sin embargo, cotidianamente, la idea de armonización ha encontrado sus causas institucionales más avanzadas en los diferentes procesos de integración entre países (primeramente la Comunidad Europea), luego el MERCOSUR y ahora la

⁷⁷DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA:

http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=armonización).

⁷⁸ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA:

http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=armonizar.

Comunidad Andina), por lo que las definiciones sobre sus alcances se han venido suscribiendo en la mayoría de los casos a dichos procesos⁷⁹.

Se puede definir la armonización tributaria como la adecuación de los regímenes fiscales o sistemas tributarios a los sistemas vigentes en los demás países con los cuales se realizan transacciones económicas.

Con la armonización tributaria, se eliminan las fronteras fiscales existentes entre dos o más estados intervinientes. La armonización tributaria ayuda a un Estado u otros integrantes en la potenciación de sus actividades donde sean más competitivos. Con la armonización tributaria, los Estados identifican cuáles son sus debilidades y fortalezas para desarrollar industrias con el mismo rendimiento comparativo de beneficios socioeconómicos.

2.3.1.3 Situación de la economía peruana.

En julio de 1990 la economía peruana estaba en una profunda recesión y tenía una inflación galopante. El Perú se había aislado completamente de la comunidad financiera internacional, al limitar el pago de la deuda externa en base a un porcentaje de las exportaciones. En el frente interno se libraba una guerra contra el terrorismo. La presencia del Estado en muchos lugares del país era mínima o inexistente y la migración de peruanos al exterior se incrementaba. A finales del año 1990, el Perú se caracterizaba por su bajo o negativo crecimiento económico. En el año 1989 y 1990, el producto bruto interno decreció en 11.9% y 4.6% respectivamente, mientras que la inflación anual fue de 2,775% y 7,650% respectivamente⁸⁰.

El nuevo gobierno⁸¹ implementó medidas drásticas para reinsertar al país en el sistema financiero internacional, ordenar la economía y eliminar la inflación, modernizar el sistema tributario nacional para aumentar la recaudación tributaria, privatizar las empresas públicas y eliminar los subsidios a los servicios públicos.

⁷⁹ DURAN ROJO Luís y CULQUI Shirley, Armonización tributaria implicancias en el Perú de CDIs y otros convenios, Enfoque internacional suplemento análisis tributario – AELE, Lima, Diciembre 2004, página 1.

⁸⁰ BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ, Memoria anual 1990, páginas 11 y 19.

⁸¹ Ibid. página 82.

En el año 2010 y 2011, el producto bruto interno creció 8.8% y 6.9% respectivamente. En el año 2011, la economía peruana volvió a mostrar un periodo de alto dinamismo, cerrando el año con un crecimiento de 6.9%. No obstante, a lo largo del año la tasa de crecimiento mostró una mayor volatilidad respecto al año anterior tanto por el temor de una recaída de la economía mundial, sustentado a su vez en la crisis de la deuda que atraviesan algunos países del sur de Europa, como por la incertidumbre propia de todo proceso electoral.. La volatilidad asociada con la incertidumbre externa y el periodo electoral se sintió de manera particular en el comportamiento de la inversión privada, que luego de crecer 22.1% durante el 2010, redujo su crecimiento a casi la mitad de dicha tasa (11.7%). No obstante, esta tasa se ubicó por encima del promedio de la última década⁸².

2.3.1.4 Antecedentes de Convenios para evitar la doble imposición.

Antes de 1990, los convenios para evitar la doble tributación no tenían mucha importancia en América Latina. Diez años atrás, había menos de treinta (30) convenios suscritos entre países desarrollados y países de Latinoamérica; hoy en día el número supera los cien (100). Nuestro país solo contaba con un convenio bilateral con Suecia, celebrado hace más de tres décadas y otro multilateral suscrito con los países miembros de la Comunidad Andina, que entró en vigencia para las personas naturales, a partir de 1981 y para las empresas, el 22 de agosto de 1980.

A continuación se muestran los países de América que han suscrito convenios para evitar la doble imposición:

Argentina, 18 convenios suscritos.

Bolivia, 7 convenios suscritos y la Comunidad Andina.

Brasil, 28 convenios.

Chile, 16 convenios vigentes, 7 suscritos pendientes de entrar en vigencia y 15 en negociación. Mediante Decisión 645 del 20 de setiembre de 2006 se convierte en miembro Asociado de la Comunidad Andina.

⁸² BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ, Memoria anual 2011, página 13.

Colombia, 7 convenios que cubren ciertos servicios de transporte aéreo y la Comunidad Andina.

Ecuador, 10 convenios y la Comunidad Andina.

México, 34 convenios.

Uruguay, 2 convenios.

Venezuela, 23 convenios, se retiró de la Comunidad Andina el 22 de abril de 2006.

2.3.2 La Doble Imposición internacional.

En puridad, la doble imposición internacional se verifica cuando se cumple lo que se ha denominado “regla de las cuatro identidades”, según la cual debe existir: identidad de objeto, o aspecto, material de uno y otro impuesto; identidad de periodo de tiempo, identidad de sujeto gravado, e identidad impuesto⁸³.

VILLEGAS⁸⁴ señala que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. De este concepto extraemos los siguientes requisitos para que se configure este fenómeno:

Identidad del sujeto gravado, el destino del tributo debe ser el mismo.

Identidad de hecho imponible, el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.

Identidad temporal, la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero por diferentes períodos, habrá imposición sucesiva y no doble o múltiple imposición.

⁸³ GARCIA MULLIN Juan Roque, Op.Cit. página 294.

⁸⁴ VILLEGAS Héctor, Op.Cit. página 613.

Diversidad de sujetos fiscales, la doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional, en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna totalmente ajena al derecho internacional tributario), o de dos o más autoridades en el orden internacional. Pese a que la imposición puede ser no sólo doble sino múltiple, los fenómenos en estudio se conocen con el nombre genérico de doble imposición internacional.

Por otro, lado ZUZUNAGA del PINO⁸⁵ señala que habrá doble imposición allí donde dos Estados apliquen impuestos similares a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho imponible (unidad materia y unidad tiempo).

En tal sentido indica además, que la doble imposición es aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable (renta) que determina el nacimiento de varios impuestos en varias jurisdicciones fiscales nacionales por el mismo o análogo concepto, y por el mismo periodo. Existirá doble imposición internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo. Agrega que si a esto se le adiciona el requisito que sea un mismo sujeto de derecho el afectado y no distintos, se obtiene el concepto estricto de doble imposición.

Finalmente podemos concluir que existe doble imposición cuando el Estado residente y de la fuente grava la misma renta que percibe una persona natural o jurídica, siendo la carga tributaria demasiado onerosa. El fenómeno de la doble imposición es una consecuencia directa de la globalización de las economías y la internacionalización de las transacciones empresariales.

⁸⁵ ZUZUNAGA del PINO Fernando, Convenios para evitar la doble imposición tributaria, Lima, Asociación Fiscal Internacional – IFA Grupo Peruano, Junio 2008, pagina 295.

2.3.3 Origen de la doble imposición internacional.

Los Estados son libres y soberanos para establecer su principio jurisdiccional o potestad tributaria.

2.3.3.1 GARCIA MULLIN⁸⁶

señala que como todo fenómeno económico, los hechos generadores de obligación tributaria presentan dos aspectos: uno subjetivo y otro objetivo. Bajo el primero la atención se centra sobre las personas que realizan el acto o hecho gravado, mientras que en el segundo, sobre la ubicación especial del hecho en sí.

Se consideran los criterios subjetivos y objetivos:

a) Criterio subjetivo. En general a todos aquellos que para decidir si un determinado fenómeno económico está o no gravado en el país atienden a las circunstancias personales de quien participa en él. En materia de Impuesto a la Renta, eso significa que se atiende a la figura del perceptor de la misma, como piedra de toque para la aplicación del principio jurisdiccional.

Será entonces la cualidad personal del perceptor de la renta, la que determinará que el genere o no impuesto en cierto Estado. Cualidades personales relevantes son en materia de personas físicas la nacionalidad o el domicilio; y en materia de sociedades, el lugar de constitución o la sede efectiva.

En las personas físicas se deben considerar los siguientes criterios: de nacionalidad, ciudadanía y el domicilio o residencia.

En las personas jurídicas o sociedades se considera el criterio de constitución de la sociedad.

b) Criterio objetivo. Es en el país de ubicación del bien o actividad productora de renta, quien está habilitado para gravar la riqueza o renta, en merito a que aquella tiene su fuente en el circuito económico de ese Estado. Es un principio de solidaridad tanto social como

⁸⁶ GARCIA MULLIN Juan Roque, Op.cit. páginas del 45 al 51

económico, el que justifica que aquel Estado en cuyo seno la riqueza nace, la someta a tributación, pues dicha obtención fue posible en virtud de un cierto ambiente político, económico social y jurídico cuyo costo es lógico contribuir a sufragar, sin que interese la nacionalidad o el domicilio de cualquier otra condición personal del perceptor.

2.3.3.2 GIULIANI FONROUGE⁸⁷

considera como criterios subjetivos y económicos para atribuir la potestad tributaria, a los siguientes:

a) Sujeción personal: Nacionalidad y residencia

Se toma en cuenta aspectos como: nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas.

Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial” por el cual, el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó o se percibió.

b) Sujeción económica: Sede de negocios y fuente.

Se toman en cuenta los criterios de la territorialidad o fuente, para establecer el vínculo jurídico tributario. Este criterio es de tipo real y según el mismo, la renta se grava por parte del país en el que se haya obtenido la misma, con independencia del lugar donde resida físicamente el contribuyente.

Ambos criterios son adoptados por las legislaciones en cada país y de esta manera se vincula la obligación de tributar sobre determinadas rentas, con la potestad de las administraciones tributarias para someterlas a imposición.

Podemos mencionar que el problema de la doble imposición internacional se genera cuando coexisten dos o más soberanías fiscales, debido a la aplicación en su legislación interna de

⁸⁷ GIULIANI FONROUGE Carlos, Derecho financiero volumen I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 4ta. Edición reimpresión, 1990, página 397.

los mencionados criterios de vinculación, lo cual provocará como consecuencia que en determinado país el criterio aplicado sea el de fuente o territorialidad y en otro sea el de residencia, por ejemplo, atrayendo para cada jurisdicción la potestad de gravar tal renta.

La conjugación de ambos criterios (personales y reales) provoca conflictos en el ámbito de la soberanía fiscal. Cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal, teniendo la potestad de incluir los hechos imponibles producidos en otro país.

2.3.4 Modelos de Convenios para evitar la doble imposición.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores, el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, el modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente mientras que el modelo de la OCDE prioriza el criterio de residencia.

A continuación se mencionan las características más importantes de los convenios para evitar la doble imposición:

2.3.4.1 Modelo de la Organización de las Naciones Unidas – Modelo ONU.

La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios tributarios” entre países desarrollados y subdesarrollados entre 1969 y 1980, reconociéndose desde el primer reporte, que:

a) Los lineamientos de los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE, eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y,

b) Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los Convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974, las Naciones Unidas publicó una guía para la celebración de los Convenios fiscales entre los países desarrollados y países en desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un manual para la negociación de convenios tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo; y en 1980 las Naciones Unidas emite su modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo ONU, pone más énfasis en los derechos de los países de fuente, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías⁸⁸.

De lo mencionado en los párrafos anteriores concluimos que este modelo sigue con bastante aproximación las soluciones del Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE, aunque en varios casos se aparta del mismo para aproximarse al criterio de la fuente y considerar, en mayor medida, los intereses de los países en desarrollo, que fundamentalmente buscan la importación de capital.

2.3.4.2 Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – Modelo OCDE.

El primer Convenio para evitar la doble imposición entró en vigencia hace más de cien años y, desde entonces los convenios han evolucionado sustantivamente. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país contempla un cronograma de convenios, normalmente estudia modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

⁸⁸ SEPARATA ESPECIAL, Propuesta del modelo peruano de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de mayo de 2001, paginas 3 y 4.

La historia de los modelos de convenios comienza hace sesenta años con la Sociedad de Naciones. A través de su Comité de Asuntos económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de Convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El convenio modelo generado por la OCDE con enmiendas y explicaciones que se actualiza cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales⁸⁹.

El modelo de convenio de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes de otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras. La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un “establecimiento permanente” concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro. La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar las preocupaciones tributarias en el país “receptor” este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto solo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que tiene nuestro país⁹⁰.

En este modelo las rentas empresariales y los servicios personales independientes (rentas activas) tributan en el país de residencia mientras que las rentas por regalías, intereses y dividendos (rentas pasivas) tienen tributación compartida.

2.3.4.2.1 Comentarios al modelo OCDE.

Los comentarios al modelo del Convenio de la OCDE se encuentran recogidos en un documento que contiene la historia de la redacción de sus artículos detrás de la redacción

⁸⁹ DURAN ROJO Luis y CULQUI Shirley, Op.Cit. página 180.

⁹⁰ SEPARATA ESPECIAL, Propuesta del modelo peruano de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, Op. Cit. página 3.

de sus artículos, ejemplos de su aplicación, las posiciones que han sido adoptadas por algunos países miembros (y no miembros) de la OCDE con relación a temas específicos, sugerencias de interpretación, etc.

2.3.4.3 Modelo del Pacto Andino, la Decisión 578.

Este modelo recoge el principio general de gravamen en la fuente, es decir, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio. El criterio jurisdiccional empleado, en uno y otro caso, es el de la territorialidad de la fuente. La consecuencia es que apoyan sus soluciones, para eliminar la doble tributación, en el principio de la imposición exclusiva por parte del país en el cual está ubicada la fuente productora⁹¹.

2.3.4.4 Modelo de Convenio Peruano.

Este modelo ha sido elaborado sobre la base del modelo OCDE. Sin embargo, se han modificado algunos artículos de dicho Convenio para incorporar algunas modificaciones que incluye el modelo de las Naciones Unidas y otras que se han creído convenientes considerando nuestro Impuesto a la Renta⁹². Este modelo fue utilizado por nuestro país para negociar los Convenios suscritos con Canadá, Chile y Brasil.

2.3.5 Clases de doble imposición: jurídica y económica.

La doctrina ha identificado dos tipos de doble tributación:

⁹¹ SEPARATA ESPECIAL Propuesta del modelo peruano de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal Op.Cit. página 4.

⁹² Ibid página 4.

2.3.5.1 La doble imposición económica.

Esta figura surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición⁹³.

Este mismo autor señala que la doble imposición económica se presenta cuando un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo periodo, pero en cabeza de diferentes personas. De esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, periodo de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo, se encuentra ausente el requisito de identidad subjetiva que si es considerada por la doble imposición jurídica. Hace referencia a Buhler y refiere que “Surge la doble imposición en sentido amplio cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho para un mismo periodo de tiempo”.

La doble imposición económica se refiere a aquellas situaciones en las que una misma renta o bien es sometido a imposición en dos o más jurisdicciones durante un mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de contribuyentes distintos (por ejemplo, cuando un Estado grava las rentas obtenidas por una sociedad y el Estado de residencia de sus accionistas grava los dividendos que distribuye)⁹⁴.

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que la doble imposición económica es aquella situación en la que un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de diferentes personas. De esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, periodo de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo falta el requisito de la identidad subjetiva que si es considerada en la doble imposición jurídica.

⁹³ VALLEJO ARISTIZÁBAL Sandro y MALDONADO LÓPEZ Galo, Op. Cit. página 43.

⁹⁴ CORDOVA ARCE Alex, Ponencia general X Jornadas Nacionales de Tributación, imposición la renta sobre inversiones peruanas en el exterior, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano 2010, página 12.

2.3.5.2 La doble imposición jurídica.

ZUZUNAGA del PINO⁹⁵ señala que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, define a este fenómeno como el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período.

El modelo de Convenios para evitar la doble imposición de OCDE, indica que puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos:

Cuando dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente)

Cuando una persona, residente de un Estado contratante, obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante y los dos graven estas rentas o elementos patrimoniales, o

Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea un Estado contratante.

La doble imposición jurídica se presenta en cabeza de una misma persona, esto es cuando el mismo contribuyente tributa en su estado de residencia por una renta cuya fuente está ubicada en otro Estado que también se atribuye la potestad de gravarla⁹⁶.

De lo glosado en los párrafos anteriores concluimos que la doble imposición jurídica puede definirse como la incidencia o afectación de impuestos similares en dos o más países, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible e idéntico periodo de tiempo.

2.3.6 Medidas para evitar la doble imposición internacional.

Como consecuencia del fenómeno de la doble imposición, el derecho tributario internacional incorpora como una parte de su contenido las medidas para evitar la doble

⁹⁵ ZUZUNAGA del PINO Fernando, Op. Cit. página 296.

⁹⁶ CORDOVA ARCE Alex, Op. Cit. página 12.

imposición que se recogen en las respectivas legislaciones o en los denominados Convenios, para de esta forma evitar la doble imposición a través de los diversos modelos aprobados por los organismo internacionales y que son usados como guía por los mismos. Estas medidas pueden ser de diferente tipo, dependiendo del número de partes que intervienen en su adopción.

2.3.6.1 Medidas unilaterales.

La doctrina ha identificado los siguientes métodos:

2.3.6.1.1 Método de excepción.-

las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación, están exentos en el Estado de residencia. Para ello se admiten dos alternativas:

Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.

Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan con el objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

Como lo señala GARCIA MULLIN⁹⁷, el sistema de exención presenta dos variantes, según sea simple o con progresividad. Afirma que “en el primer caso las rentas exentas no son tomadas en cuenta a ningún efecto por el país en cuestión. En el segundo, en cambio, el país se reserva el derecho de considerar la alícuota progresiva que luego ha de aplicarse exclusivamente sobre las rentas gravadas del contribuyente

El método de exención tiene la ventaja de ser consistente con una política de importación o repatriación de capitales y preservar la neutralidad competitiva empresarial. En efecto, este método garantiza que la renta de fuente extranjera no estará sujeta al pago de un impuesto

⁹⁷ GARCIA MULLIN Juan Roque, Op.cit. página 208.

superior a aquel que se hubiera generado en la jurisdicción foránea que es aplicable a sus competidores en ese mercado. Asimismo, asegura que las exenciones o beneficios fiscales extranjeros no queden desvirtuados por la imposición en el país de residencia. Señala además que el método de exención puede dar lugar al problema de “doble imposición no internacional” si es que en el Estado de la fuente se otorgan exoneraciones a las rentas susceptibles de gravamen, por lo que muchos países han optado por no utilizarlo, salvo en determinadas categorías de rentas o mediante la introducción de cláusulas que condicionan la exención a la efectiva imposición en el país de la fuente (“subject to tax”)⁹⁸.

2.3.6.1.2 Método de imputación o crédito fiscal (tax-credit).

Este método consiste en el reconocimiento que el Estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus nacionales con domicilio, realizan en el exterior, pago que podría ser utilizado como crédito tributario. Es decir, el Estado de la residencia grava las rentas de fuente extranjera, aún si las mismas han estado sujetas a imposición en el Estado de la fuente, pero admite la aplicación como crédito del tributo pagado en este último, lo que origina una reducción del impuesto en el lugar de residencia. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial” pues reconoce el impuesto pagado tanto en el Estado fuente como en el residencia. Este método a su vez tiene dos variantes:

Imputación integra o de deducción total, y

Imputación ordinaria o de deducción limitada, ya que en estos casos el Estado de la residencia establece como limite el monto del impuesto atribuible que se deba pagar de acuerdo a su normativa interna, por los ingresos obtenidos en el exterior.

2.3.6.1.3 Método de deducción.

Este método consiste en que el Estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera y, faculta al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros.

⁹⁸ CORDOVA ARCE Alex, Op.cit. páginas 14 y 15.

Para CABALLERO RUIZ⁹⁹, este método no permite una delimitación de la doble tributación, tan solo concede un alivio parcial. Examinando su conveniencia, solo resulta favorable cuando el descuento en exceso por impuestos del exterior no puede compensarse en años futuros. En tales casos, la deducción al menos incrementa las pérdidas compensables.

2.3.6.1.4 Método del impuesto no pagado crédito ficticio (tax – sparing).

Este método consiste en que el Estado de la residencia otorga un crédito equivalente al impuesto que hubiera sido aplicable en el Estado de la fuente de no haber mediado una exoneración tributaria. El “tax sparing” no tiene por finalidad principal mitigar la doble imposición internacional, sino evitar que los beneficios fiscales otorgados por el país de la fuente afecten al contribuyente frente a sus competidores en ese mercado como consecuencia del gravamen impuesto por el Estado de la residencia. También constituye un mecanismo para que el sacrificio recaudatorio del Estado de la fuente no resulte inocuo y termine beneficiando al Estado de la residencia, lo que constituye un reconocimiento al principio de equidad entre naciones.

Este método es muy utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión.

2.3.6.1.5 Imputación del impuesto subyacente.

Este método busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.

2.3.6.2 Medidas bilaterales u otras.

La doctrina señala como medida bilateral la suscripción de Convenios para evitar la doble imposición o multilaterales como las Directivas de la Unión Europea o el caso de la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

⁹⁹ CABALLERO RUIZ Tadeo, Ponencia individual X Jornadas Nacionales de Tributación, Imposición sobre inversiones peruanas en el exterior, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano 2010, página 100.

2.3.7 Ventajas y desventajas de los convenios para evitar la doble imposición.

La suscripción de un Convenio para evitar la doble imposición depende de una serie de aspectos que cada país define en función de sus propios intereses y de la concepción que tenga sobre el rol que juegan en este tipo de instrumentos dentro de un mundo globalizado en el que cada vez más se celebran acuerdos de libre comercio para fomentar el intercambio de bienes y servicios. Sin embargo, la aplicación de los convenios de doble imposición puede implicar ciertas ventajas y desventajas.

A continuación se detallan las ventajas generales de celebrar un Convenio de doble imposición¹⁰⁰:

2.3.7.1 Ventajas Generales:

Produce un aumento en la producción de bienes y servicios e incrementa el empleo en el país, tanto directo como indirecto,

Aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia,

Permiten financiar la expansión de la planta productiva del país, al producirse un aumento en la producción nacional y una mejora en las condiciones de la producción.

Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional.

Intercambio de información entre las administraciones tributarias.

2.3.7.2 Ventajas desde la perspectiva del país contratante.

A continuación se detallan las ventajas de celebrar un Convenio de doble imposición:

¹⁰⁰ PUGA Miguel, Convenios para evitar doble imposición (aspectos prácticos y casos), materiales de enseñanza IFA Grupo Peruano del curso convenios para evitar la doble imposición tributaria, Lima 2007, pagina 4.

Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga al inversionista seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aún en el supuesto de modificación de ley interna.

Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así, la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.

Facilitan que la administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

2.3.7.3 Ventajas desde la perspectiva de los inversionistas.-

Los Convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.

Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de la OCDE serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.

En principio, un convenio usualmente no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país; sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países. Por ejemplo, el Convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas,

pero otorgando un mecanismo para neutralizar o compensar el pago efectuado en el país de la fuente, evitando así la doble imposición.

Bajo ninguna circunstancia, un Convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos, no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra ley no afecte los dividendos.

El procedimiento amistoso, mediante el cual la administración tributaria del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto a la protección de sus legítimos intereses.

La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va cambiar su política gravando a los extranjeros en igual medida que los residentes.

2.3.7.4 Desventajas de celebrar Convenios para evitar la doble imposición.

En general, el definir la exclusividad de uno de los Estados para gravar determinadas rentas, así como compartir la tributación respecto de otras, conlleva necesariamente para el otro un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas¹⁰¹

La desventaja de suscribir un Convenio para evitar la doble imposición es la pérdida de recaudación. Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional. También podrían configurarse casos en que

¹⁰¹ PUGA Miguel, Op. Cit. Página 4.

existan actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente¹⁰².

También se puede considerar como desventaja de suscribir estos Convenios al surgimiento de la doble no imposición y el uso abusivo de los Convenios o treaty shopping.

2.3.7.4.1 Doble no imposición.

ZUZUNAGA del PINO¹⁰³ citando a Danón y Salomé señala que la nula o doble imposición surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un Convenio para evitar la doble no imposición, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.

Es el caso de la aplicación de un criterio de la Decisión 578 - Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina - en relación al artículo 14° del mismo. Tal es el caso de una empresa nacional de ingeniería domiciliada en el Perú que prestará servicios a una empresa residente en Colombia, tal servicio podría no estar sujeto a imposición en ninguno de los dos países. La posición de la Administración Tributaria en el Perú establece que por el artículo 14° de la Decisión 578 se aplica el criterio de la fuente, es decir, la renta será grava en el país donde se presta el servicio en este caso Colombia y considerará esta renta como exonerada, es decir, al liquidar el Impuesto a la Renta anual, adicionará los costos y gastos y deducirá los ingresos relacionados con este proyecto. La Administración Tributaria de Colombia señala que el

¹⁰² Resolución Ministerial N° 044-2010-EF/94 que aprobó los Resultados de Consulta Ciudadana sobre los Convenios para evitar la doble tributación internacional y para prevenir la evasión fiscal, publicada en el diario oficial El Peruano el 20 de junio de 2006.

¹⁰³ ZUZUNAGA del PINO Fernando, Op. Cit. página 296.

artículo 14° de la Decisión 578 establece que el país con derecho a practicar la retención del Impuesto a la Renta es nuestro país, debido a que el lugar donde se produce el beneficio es en el Perú debido a que la empresa nacional de ingeniería es la que registra el gasto.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se tiene que para el Perú quién debe practicar la retención del Impuesto a la Renta es Colombia y este país considera que es el Perú el que debe tributar.

En conclusión el país a gravar la renta es Colombia y no el Perú, por ser Colombia ser el país de la fuente, pero no lo practica por la interpretación que la Administración Tributaria de Colombia tiene del artículo 14° de la citada Decisión, configurándose la doble no imposición.

2.3.7.5 Fortalecimiento de la labor de fiscalización de la Administración Tributaria.

La suscripción de Convenios otorga, a las administraciones tributarias de ambos países, prerrogativas que permiten el intercambio de información tributaria que ayuda a enfrentar la evasión o elusión de ambos países contratantes. Los convenios normalmente implican hasta cuatro formas de colaboración con la administración tributaria del otro país. De no haber convenio, podría ser ilegítimo compartir información tributaria con funcionarios de otro país. Las formas de colaboración son las siguientes:

Sistema de intercambio automático: los países transmiten información tributaria que obtienen como parte de sus actividades rutinarias. Por ejemplo, cada tres meses un país envía la lista de los residentes del otro país que recibieron dividendos o regalías en el primer país.

Pedido específico: si una administración tributaria necesita información de otra administración, la otra le proporcionará la información solicitada, bajo obligación.

Intercambio voluntario de información: si una de las administraciones descubre información que le puede ser útil para la otra, puede proporcionarle la citada información.

Investigación y auditorías conjuntas: debido a que resulta más eficiente estudiar en equipo los asuntos internacionales de un contribuyente relacionados con precios de transferencia, desplazamiento de personal y otros temas comunes y de interés para ambos países, facilitando el proceso impositivo inclusive para el mismo contribuyente.

2.3.8 Objetivos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Los Convenios para evitar la doble imposición tienen como objetivo instrumentar medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los Estados signatarios, lo cual se realiza a través de un reparto concertado de las materias imponibles entre dos países, o más cuando se trata de un Convenio multilateral, estableciéndose el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida en otros casos. También se prevén normas de no discriminación y medidas para evitar el fraude fiscal, a través de la cooperación internacional entre las administraciones tributarias de los estados que intervienen¹⁰⁴.

Básicamente entre los objetivos directos de los Convenios para evitar la doble tributación se encuentran: eliminar la doble tributación, prevenir la evasión fiscal, delimitar el alcance de la potestad tributaria entre los estados y promover mecanismos de consultas y resolución de controversias¹⁰⁵

Para GARCIA NOVOA, su objetivo, es prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el convenio¹⁰⁶.

¹⁰⁴ SOL GIL Jesús, "Alcance General, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición" En: GODOY, Juan Pablo Estudios de derecho internacional: los convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 80.

¹⁰⁵ ORTEGA SALAVARRIA Rosa, LUJAN ALBURQUERQUE Luis, PACHERRES RECUAY Ana, Enfoque Empresarial del Impuesto a la Renta 2007-2008, Tomo II, Ediciones Caballero Bustamante 2008, página 404.

¹⁰⁶ GARCIA NOVOA César "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional" en: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los convenios de doble imposición. Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 12.

De lo mencionado en los párrafos anteriores concluimos que el objetivo de los Convenios para evitar la doble imposición es permitir que los agentes económicos trabajen de la manera libre en un mercado abierto esencialmente promotor y no tengan a la tributación como un costo excesivo.

2.3.9 Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú.

Nuestro país ha suscrito tres Convenios y un Régimen para evitar la doble imposición, los mismos que a continuación se detallan:

2.3.9.1 Convenio entre el Perú y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio.

Suscrito en Lima el 20 de julio de 2001. Aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27904 del 5 de enero de 2003. Conforme a la comunicación cursada por el Ministerio de Relaciones Exteriores al Diario Oficial El Peruano, mediante oficio RE (GAB) N° 03-A/054 del 26 de marzo de 2003, el convenio entró en vigor el 17 de febrero de 2003; vigente a partir del 1 de enero de 2004.

Este Convenio recoge el principio general de gravamen en la residencia, tiene la estructura del modelo de Convenio OCDE y hace especial relevancia a los conceptos de residentes y establecimiento permanente. Los beneficios obtenidos por una empresa residente en Canadá que realice actividades empresariales en el Perú no se encuentran gravadas en el Perú con el Impuesto a la Renta, salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un establecimiento permanente o apliquen reglas especiales de atribución de potestad tributaria al país de la fuente. Considera como establecimiento permanente a un lugar fijo de negocios mediante el cual, una empresa realiza toda o parte de su actividad ó cuando realicen actividades para un proyecto específico por un periodo de tiempo mayor de 183 días.

Respecto a la imposición a las rentas, éstas comprenden el tratamiento de renta de bienes inmuebles, beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, honorarios de los miembros del directorio, artistas y deportistas, pensiones y anualidades, funciones públicas, estudiantes y otras rentas.

En el capítulo V Métodos para prevenir la doble imposición – Artículo 23° Eliminación de la doble imposición - Se establecen reglas para su eliminación desde la óptica de cada Estado contratante, usándose la deducción sobre el impuesto a pagar en Canadá por el impuesto pagado fuera de Canadá y además del uso de un crédito tributario. Lo mismo ocurre en el caso del Perú respecto al uso de un crédito tributario pagado por las rentas provenientes del Canadá.

Este Convenio contiene cláusulas que limitan la aplicación de sus disposiciones en situaciones que sean consideradas abusivas. El párrafo 7 de los artículos 10°, 11° y 12° prevén que las disposiciones a esos artículos no se aplicarán si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación del crédito respecto del cual se pagan los dividendos, intereses o regalías, fuera tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

La no discriminación de uno de los Estados Contratantes es recogida en el capítulo VI de las disposiciones especiales. El párrafo 1 del artículo 24° señala que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, respecto a la residencia. Mientras que el párrafo 2 señala que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

2.3.9.2 Convenio entre el Perú y Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio.

Suscrito en Santiago de Chile el 8 de junio de 2001. Aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27905 del 5 de enero de 2003. Conforme a la comunicación cursada por el Ministerio de Relaciones Exteriores al Diario Oficial El Peruano, mediante oficio RE (GAB) N° 03-A/228, el Convenio entró en vigor el 23 de julio de 2003 para ambos países. Empero, conforme el artículo 29° del referido Convenio, las disposiciones de carácter tributario comenzarán a aplicarse, tanto en Chile como en el Perú, a partir del 1 de enero de 2004.

Este Convenio recoge el principio general de gravamen en la residencia, tiene la estructura del modelo de Convenio OCDE y hace especial relevancia a los conceptos de residentes y establecimiento permanente.

Los beneficios obtenidos por una empresa residente en Chile que realice actividades empresariales en el Perú, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta peruano, salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un establecimiento permanente o apliquen reglas especiales de atribución de potestad tributaria al país de la fuente. Considera como establecimiento permanente a un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad ó cuando realicen actividades por un periodo de tiempo mayor de 183 días. En este Convenio no se establece que el plazo para calificar como un establecimiento permanente debe ser por proyecto.

Respecto a la imposición a las rentas, éstas comprenden el tratamiento de renta de bienes inmuebles, beneficios empresariales, transporte terrestre, marítimo y aéreo, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, honorarios de los miembros del directorio, artistas y periodistas, pensiones, funcionarios públicos, estudiantes y otras rentas.

En el Capítulo V – Artículo 23° se establecen los métodos para eliminar la doble imposición, utilizando la técnica del crédito tributario.

Este Convenio contiene cláusulas que limitan la aplicación de sus disposiciones en situaciones que sean consideradas abusivas. El párrafo 7 de los artículos 11° y 12° preveen que las disposiciones a esos artículos no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual los intereses o regalías que se pagan, fuera el sacar ventajas de este artículo mediante la creación o atribución.

La no discriminación de uno de los Estados Contratantes es recogida en el capítulo VI de las Disposiciones Especiales. El párrafo 1 del artículo 24° señala que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular respecto a la residencia. Mientras que el párrafo 2 señala que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

2.3.9.3 Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina, Decisión 578.

Publicada en la Gaceta oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063 del 5 de mayo de 2004, y conforme señala el artículo 22°, vigente a partir del 1 de enero de 2005.

Este Régimen recoge el principio general de gravamen en la fuente. En efecto, el Régimen dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo sean gravadas en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Los demás Países Miembros que de conformidad a su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del Impuesto a la Renta o sobre el Patrimonio.

Los casos de excepción, se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Respecto a la imposición a las rentas, éstas comprenden el tratamiento de renta de bienes inmuebles, del derecho a explotar recursos naturales, beneficios de las empresas, empresas asociadas o relacionadas, transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, regalías, intereses, dividendos y participaciones, ganancias de capital, servicios personales, beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, pensiones y anualidades, así como actividades de entretenimiento público.

Este régimen no recoge la definición de establecimiento permanente, debido a que las rentas empresariales obtenidas por una empresa en un País Miembro pero residente en otro País Miembro, solo serán gravadas con el Impuesto a la Renta en el País Miembro en el cual se generó la renta, es decir, en la fuente donde se generó la riqueza.

La no discriminación de uno de los Países Miembros es recogido en el Capítulo IV de las disposiciones especiales. El artículo 18° señala que ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros, un tratamiento menos favorable que el que se aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

2.3.9.4 Convenio entre el Perú y Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta.

Suscrito por la República Federativa de Brasil y el Gobierno Peruano el 17 de febrero de 2006 en Lima, aprobado mediante Resolución Legislativa N° 29233 de fecha 21 de mayo de 2008, publicada el 22 de mayo de 2008 y ratificado por Decreto Supremo N° 019-2008-RE del 5 de junio de 2008. La entrada en vigencia se publicó el 19 de agosto de 2009; sin embargo, de acuerdo con el inciso a) del numeral 2 del artículo 28 del referido convenio, este entró en vigencia el 01 de enero de 2010.

Este Convenio recoge el principio general de gravamen en la residencia, tiene la estructura del modelo de Convenio OCDE y hace especial relevancia a los conceptos de residentes y establecimiento permanente.

Los beneficios obtenidos por una empresa residente en Brasil que realice actividades empresariales en el Perú, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta peruano, salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un establecimiento permanente o apliquen reglas especiales de atribución de potestad tributaria al país de la fuente. Sin embargo, el numeral 4 del Protocolo que forma parte del Convenio, califica como regalías cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como también de servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías; los cuales están sujetos a la retención del Impuesto a la Renta del 15%, según lo establecido en el numeral 2 del artículo 12° del referido Convenio.

Los beneficios empresariales en este Convenio tienen una regla general y una regla específica. La regla general está dada por el artículo 7° (tributación exclusiva en el país de la residencia salvo configuración de un establecimiento permanente en el país de la fuente) y una regla específica contemplada en el numeral 2 del artículo 12° concordado con el numeral 4 del protocolo, según el cual los servicios empresariales de asistencia técnica, servicios técnicos, digitales y consultoría tienen una tributación compartida con el límite cuantitativo del 15% para el país de la fuente.

Respecto a la imposición a las rentas, éstas comprenden el tratamiento de renta de rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales, transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, participaciones de directores o consejeros, artistas y deportistas, pensiones, anualidades y pagos del sistema de seguridad social, funciones, públicas, estudiantes y aprendices y otras rentas.

En el Capítulo IV también se establecen los métodos para eliminar la doble imposición, utilizando la técnica del crédito tributario. Según este método Brasil admitirá que el impuesto pagado en el Perú sea deducido del Impuesto a la Renta originados en Brasil sobre las rentas de ese residente, conforme a las normas tributarias brasileñas. Dicha

deducción no podrá exceder la fracción del Impuesto a la Renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta imponible en el Perú.

Este Convenio contiene cláusulas que limitan la aplicación de sus disposiciones en situaciones que sean consideradas abusivas. El párrafo 7 de los artículos 10° y 12° así como el párrafo 8 del artículo 11° preveen que las disposiciones a esos artículos no se aplicarán cuando el principal propósito o uno de los principales propósitos de la estructura de la transacción a través de la cual una persona de uno de los Estados Contratantes paga dividendos, intereses o regalías a una persona del otro Estado Contratante, es tomar ventaja de esos artículos.

La no discriminación de uno de los Estados Contratantes es recogido en el capítulo V de las disposiciones especiales. El párrafo 1 del artículo 23° señala que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sean más gravosas que se apliquen a los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, respecto a la residencia. Mientras que el párrafo 2 señala que los establecimientos permanentes no serán sometidos en ese otro Estado Contratante a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

En el párrafo 2 del artículo 27° también establece la regla antiabuso que señala que una entidad considerada residente de un Estado Contratante que obtenga beneficios o rendimientos de fuentes en el otro Estado Contratante no tendrá derecho en ese otro Estado Contratante a las ventajas del presente Convenio si más del 50 por ciento de la participación efectiva en esa entidad (o en el caso de una sociedad más del 50 por ciento del valor acumulado de las acciones con o sin derecho a voto y de las acciones en general de la sociedad) fuera de propiedad directa o indirecta, de cualquier combinación de una o más personas que no sean residentes del primer Estado Contratante mencionado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable en los casos en que dicha entidad desarrolle, en el Estado Contratante del que es residente, una actividad empresarial de sustancia que no sea la mera

tenencia de títulos o cualesquiera otras actividades similares respecto a otras entidades asociadas.

2.3.10 Establecimientos Permanentes.

2.3.10.1. Antecedentes.

GARCIA PRATS¹⁰⁷ señala que la doctrina internacional ha situado el origen de la figura del establecimiento permanente en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, en concreto en el derecho mercantil de Prusia, que utilizaba el término *betriebsstatt* para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial. Con posterioridad, el derecho tributario local prusiano tomó este término para dilucidar la sujeción a la imposición sobre las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de aquellos sujetos que vivían en otros municipios. En consecuencia, el origen de esta figura en el derecho tributario se encuentra en los impuestos y no en la imposición sobre la Renta.

En el proyecto modelo de Convenio de 1933 de la Sociedad de Naciones recoge por primera vez el concepto de empresa independiente, así como la posibilidad de que las autoridades estatales rectifiquen los resultados derivados de la contabilidad separada de los establecimientos. Podemos establecer en consecuencia, que en este periodo, se producen paralelamente dos situaciones que desembocarán su evolución misma. Por un lado, el consabido conflicto entre el Estado en el que se toma en consideración globalmente a la persona que obtiene rentas, las haya obtenido en su territorio o fuera del mismo y el Estado en cuyo ámbito el sujeto vinculado personalmente con el primer Estado obtiene esos rendimientos o ganancias. En segundo lugar, era necesario que no rebasara los límites de acción territorial del Estado.

¹⁰⁷ GARCIA PRATS Francisco Alfredo, El Establecimiento Permanente, Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria, Madrid España, Editorial Tecnos S.A.1996, páginas 39 al 49.

De ahí que el concepto de establecimiento permanente formado en el seno de los impuestos de producto cumpliera con el prototipo de requisitos exigibles derivados de la concepción personal de la imposición sobre la renta – al tomar en cuenta aquél a unidades de la empresa claramente individualizables y separadas – pero, a su vez los derivados de los límites territoriales de la acción estatal – exigencia respetada en todo caso por los impuestos de producto de carácter real.

2.3.10.2. Definición general de Establecimiento Permanente.

El concepto de establecimiento permanente aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídicos tributarios. En otras palabras, a pesar que la aceptación general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimiento permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de los nuevos CDI, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales¹⁰⁸.

GILDEMEISTER¹⁰⁹ señala que existen dos posiciones distintas o contrapuestas en cuanto al concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la doble imposición internacional. La primera concepción es la que establece el derecho a gravar la totalidad de rentas correspondientes o una persona física o jurídica, al Estado donde en donde domicilie el sujeto pasivo. La segunda concepción establece el derecho a gravar la totalidad de las rentas del Estado en donde dichas rentas de produzcan. Se trata del criterio de la fuente. Teniendo en cuenta los dos criterios de conexión mencionados, serán los países en desarrollo o en vías de desarrollo los que optarán por el criterio de la fuente y los países desarrollados los que optarán por el criterio de la residencia. Estas posturas se verán reflejadas en los diversos modelos de Convenios y recomendaciones elaboradas por los diversos organismos internacionales. De las mencionadas posturas dependerá el concepto

¹⁰⁸ GARCIA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. página 86.

¹⁰⁹ GILDEMEISTER RUÍZ-HUIDOBRO Alfredo, Derecho Tributario Internacional - Los establecimientos permanentes, Lima, Fondo editorial pontificia Universidad Católica del Perú, primera edición octubre 1995, páginas 192 y 193.

de establecimiento permanente que se adopte tanto en la legislación interna de cada Estado como a nivel de convenio internacional. Los países desarrollados inversores de capital por lo general, buscarán gravar los rendimientos en el lugar de la sede social de la empresa. En cambio, los países subdesarrollados perseguirán mantener los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras, dentro de su soberanía. De allí que al establecerse el concepto de establecimiento permanente en los diversos modelos de convenios para evitar la doble imposición, existan en algunos modelos elaborados por países subdesarrollados, un concepto de establecimiento permanente muchísimo más amplio que aquel concepto plasmado en los convenios modelos elaborados por organismos internacionales, en cuya mayoría lo conforman países desarrollados. Tal es el caso, por ejemplo de la OCDE que utiliza el criterio de la residencia mientras los modelos que utilizan el criterio de la fuente son el de las Naciones Unidas, de la Junta del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino) y las recomendaciones del grupo de expertos de la Asociación Latinoamericana de libre Comercio (ALALC).

El concepto de EP reconoce, como bien señala Xavier, un elemento estático, representado por la organización a través del cual se ejerce una determinada actividad y otro elemento dinámico, representado por la misma acción o ejercicio de la actividad. Ambos elementos concurren simultáneamente, pues no existirá EP si estamos en presencia de una organización inerte, esto es, que no ejerce actividades, como tampoco habrá EP si una entidad no residente ejerce una actividad en el territorio sin que para ello utilice una organización en dicho territorio¹¹⁰.

De lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que la definición de establecimiento permanente es fundamental para determinar la competencia fiscal del Estado llamado a gravar la imposición de los beneficios empresariales. Ello debido a que un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa residente en el otro Estado contratante, salvo que ésta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en el primero (Estado de la fuente).

¹¹⁰ ALTAMIRANO Alejandro, Aproximación al concepto de establecimiento permanente en Estudios de Derecho internacional, los convenios de doble imposición, Instituto Colombiano de derecho tributario, Colombia, Editorial Legis, primera edición, 2006, página 117.

Definición del Establecimiento según modelo de Convenio OCDE.

La definición general de establecimiento permanente se encuentra en el artículo 5º(1) del modelo OCDE el cual lo describe como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Definición en el mismo sentido es recogida por el modelo ONU. A partir de esta definición, tres elementos o criterios esenciales deben confluir para que exista un establecimiento permanente.

Primero: debe tratarse de un “lugar de negocios”. El párrafo 4 de los comentarios al artículo 5º del modelo OCDE apunta que esta expresión abarca cualquier local, instalación o medio material utilizado para la realización de las actividades de la empresa. Para tal fin, basta que la empresa tenga a su disposición un espacio determinado (un puesto dentro de un mercado o un depósito aduanero utilizado de manera permanente), el mismo que puede encontrarse, en las instalaciones de otra empresa. En todo caso, lo importante es que la empresa ejerza de facto la disposición del lugar de negocios, no siendo relevante el título legal por el que ejerce tal disposición (si es propietaria, arrendataria, etc.), así como tampoco, si la empresa adolece de título legal alguno (si ocupa un emplazamiento desde el cual explota su actividad de forma ilegal).

Segundo: debe tratarse de un lugar fijo. La justificación de la exigencia de fijeza que debe poseer un lugar de negocios para que se repute como establecimiento permanente radica en que sólo un vínculo de permanencia justifica el derecho a gravar del Estado de la fuente, en la medida que la empresa se beneficie de las estructuras económicas, sociales y de todo orden que proporciona dicho Estado. Ahora bien, en la revisión de dos aspectos: uno de índole geográfico y otro de índole temporal.

Con relación al aspecto geográfico, el párrafo 5 de los comentarios al artículo 5º del modelo OCDE señala que normalmente existe un nexo entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Sin embargo, agrega que esto no implica que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado en el suelo, bastando con que éste permanezca en un lugar determinado. Asimismo, reconoce que algunas actividades de ciertos negocios podrían implicar el traslado de una ubicación a otra, en cuyo caso no resulta fácil determinar este aspecto. Para ello, el párrafo 5.1 de los

comentarios dispone como regla que habrá un lugar de negocios si la ubicación concreta dentro de la cual se desplazan las actividades constituye una unidad comercial coherente, con respecto al negocio en cuestión.

Sobre el aspecto temporal, se subraya la relación existente entre el concepto de fijeza y permanencia en el tiempo. En ese sentido, el párrafo 6 de los comentarios al artículo 5° señala que existirá un establecimiento permanente cuando éste tenga cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. Agrega que la permanencia no debe entenderse en el sentido de las operaciones ininterrumpidas, sino más bien como la realización de actividades de manera regular. Sin lugar a dudas, este aspecto plantea una serie de problemas a fin de verificar la existencia de un establecimiento permanente.

Sin perjuicio de ello, el párrafo 6 de los comentarios al artículo 5° sugiere que en la experiencia comparada lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente cuando la actividad de negocios se desarrolla a través de una instalación que se mantiene durante menos de seis meses. Esto, claro está, puede variar dependiendo de la naturaleza de las actividades. No obstante, el referido párrafo culmina estipulando que los países podrían tener en cuenta estas prácticas cuando surjan divergencias sobre si el lugar de negocios que existe durante un periodo corto configura o no como un establecimiento permanente.

Tercero: debe ser “utilizado para el ejercicio de la actividad empresarial”.

Finalmente, no basta que exista un lugar fijo de negocios, sino que es necesario que éste sea utilizado efectivamente para llevar a cabo, total o parcialmente, la actividad de la empresa. Esto no debe confundirse con el hecho que las actividades realizadas a través del establecimiento permanente tengan indispensablemente un carácter productivo, esto es, que contribuyan directamente a la generación de utilidades de la empresa.

Por otro lado, el párrafo 8 de los comentarios al artículo 5° dispone que si una empresa arrienda o cede instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a otra empresa sin disponer de un lugar fijo de negocios para esta actividad, tales bienes por si solos podrán constituir

un establecimiento permanente para el arrendador. Lo mismo ocurrirá si el arrendador proporciona, luego de la instalación del bien, el personal necesario para facilitar su funcionamiento y siempre que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del equipo en cuestión bajo la dirección y control del arrendatario. Por el contrario, si la responsabilidad del personal es más amplia (participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador) la actividad en cuestión puede exceder del simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial, dando lugar a un establecimiento permanente si se verifica el criterio de permanencia.

2.3.10.2.1 Supuestos excepcionales de Establecimiento Permanente.

Además de la definición general y de los supuestos típicos de establecimiento permanente, existen algunos casos excepcionales de establecimientos permanentes, cuya configuración como tal depende de ciertas pautas: por un lado, estos casos se encuentran vinculados con la realización de una actividad empresarial específica (construcción y prestación de servicios); y por otro lado, necesitan del transcurso de cierto tiempo para que califiquen como establecimiento permanente, ello al margen que la actividad a desarrollarse tenga naturaleza temporal y no permanente. Como veremos, en estos supuestos excepcionales de establecimiento permanente reside una de las diferencias marcadas del modelo OCDE versus el modelo de la ONU.

2.3.10.2.1.1 Actividad de construcción.

El primer supuesto excepcional tiene que ver con las actividades de construcción. Al respecto GARCIA PRATS¹¹¹ ha señalado que las circunstancias particulares en que se realizan este tipo de actividades empresariales, así como su naturaleza finita contraria a la idea de permanencia y su relevancia creciente aconsejó la introducción de una cláusula con requisitos especiales que adecuarán el concepto de establecimiento permanente.

¹¹¹ GARCIA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. página 175.

En efecto, el artículo 5º(3) del modelo OCDE establece que una obra o proyecto de construcción o instalación constituyen un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. Al respecto el párrafo 17 de los comentarios al artículo 5º señala que dentro de esta definición no solo se encuentra comprendida la construcción de edificios, sino también de carreteras, puentes o canales (incluyendo su rehabilitación, mantenimiento o redecoración), el tendido de conducciones o excavación de terrenos y el dragado de fondos. De igual forma precisa que la expresión proyecto de instalación incluye la instalación de un nuevo equipo, como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre. Por último, añade que la planificación y supervisión insitu de las obras de construcción de un edificio también se encuadran dentro del artículo 5(3) del modelo OCDE.

El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Así también, una obra de construcción deberá considerarse como una unidad si se basa en varios contratos, siempre que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico, e incluso, si responde al pedido de varias personas. Del mismo modo, debe considerarse que una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, incluyendo los trabajos preparatorios, y continuará existiendo hasta que los trabajos se terminan o abandonan definitivamente. Las interrupciones estacionales (por mal tiempo) o temporales (falta de materiales, dificultades de mano de obra) deben entrar en el cálculo de la duración de la obra.

Por su parte, el inciso a) del artículo 5º(3) del modelo ONU contempla que, además de las obras, construcciones o proyectos de instalación también califican como establecimiento permanente los proyectos de montaje, así como las actividades de inspección relacionadas con aquellos. Asimismo, dispone que tales obras, construcciones, proyectos o actividades darán lugar a un establecimiento permanente si se mantienen continuamente durante un periodo superior a seis meses. En ese sentido, se advierte la tendencia del modelo ONU a balancear el reparto de la competencia fiscal entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia mediante la ampliación de las actividades que pueden calificar como establecimiento permanente y la reducción del plazo necesario para que se configure como tal.

Respecto a los Convenios suscritos por el Perú, podemos observar una tendencia a incorporar las disposiciones que sobre el particular contiene el modelo ONU. En efecto, en los Convenios suscritos con Chile, Canadá y Brasil, se ha establecido que además de los proyectos de construcción e instalación, también califica como establecimiento permanente los proyectos de montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con éstos (salvo el caso del Convenio suscrito con Canadá).

2.3.10.2.1.2 Prestación de servicios.

El segundo supuesto de establecimiento permanente (no contemplado en el modelo OCDE) está relacionado con la actividad de prestación de servicios. En efecto, el inciso b) del artículo 5° (3) del modelo ONU establece que la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por medio de sus empleados o de otro personal contratado para ese fin, dará lugar a un establecimiento permanente siempre que las actividades de esta naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

El párrafo 9 de los comentarios al artículo 5° del modelo ONU justifica la inclusión de este supuesto excepcional al estimar que los servicios de gestión y de consultoría en países en desarrollo por parte de sociedades de países industrializados movilizan muchas veces grandes sumas de dinero. Con todo, basta señalar que si bien se vislumbra nuevamente la tendencia a favorecer la imposición en el Estado de la fuente, la determinación de los beneficios empresariales atribuibles a este tipo de establecimientos permanentes no se encuentra exenta de problemas prácticos, que se ven potenciados cuando la legislación interna de un país cualquiera no contempla tal supuesto excepcional de establecimiento permanente.

En este caso, la práctica peruana varía, según el Convenio. Así, por ejemplo, en el caso del Convenio con Canadá y Chile, respectivamente, se establece que la prestación de servicios por una empresa a través de empleados u otras personas configura un establecimiento permanente cuando dichas actividades se lleven a cabo por un plazo mayor a 6 meses (183 días en el caso del Convenio con Canadá) dentro de un periodo de 12 meses. Asimismo, el

Convenio especifica que las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa, según lo dispuesto en el artículo 9° del Convenio, serán agregadas al periodo durante el cual se realizan las actividades de la empresa asociada, en la medida que las actividades de ambas empresas estén conectadas. Una disposición similar es incorporada en el Convenio con Chile, aunque en este caso se requiere que las actividades de ambas empresas sean idénticas, sustancialmente similares o estén conectadas entre sí.

En el Convenio con Brasil no se prevé la configuración de un establecimiento permanente por la prestación de servicios empresariales por intermedio de empleados.

2.3.10.3 Perfil del Establecimiento Permanente.

Los establecimientos permanentes tienen la función primordial de limitar la soberanía fiscal y distribuir el poder.

GARCIA PRATS¹¹² señala que la asunción del establecimiento permanente en el ámbito internacional como parte integrante y decisiva de los CDI responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de los rendimientos empresariales, justificado por la conveniente expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales.

Para ALTAMIRANO¹¹³ los efectos que produce la existencia de un EP deben ser reglados en la normativa interna de los Estados, en razón del principio de legalidad, el cual impide que una norma de directa aplicación haga nacer obligaciones tributarias no previstas en las normas internas. Por ello, los convenios para evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación.

¹¹² GARCIA PRATS Francisco Alfredo, Op. Cit. página 397.

¹¹³ ALTAMIRANO Alejandro, Aproximación al concepto de establecimiento permanente en Estudios de Derecho internacional, los convenios de doble imposición, Op.Cit. página 118.

CALLEJA CRESPO¹¹⁴ señala que al objeto de facilitar la aplicación y comprensión de los conceptos anteriores, el comité de asuntos fiscales de la OCDE ha hecho públicos, conjuntamente con el modelo de convenios unos comentarios oficiales. Dichos comentarios constituyen, tal y como nuestros tribunales vienen reconociendo una importante directriz interpretativa de carácter vinculante para la Administración española, en la medida que esta no haya hecho constar expresamente alguna objeción u observación particular a los mismos.

Cabe destacar, en relación con los mismos, los siguientes aspectos:

El concepto general de establecimiento permanente se agrupa en torno a tres características:

Existencia de un lugar de negocios,

Exigencia de que dicho lugar de negocios sea un lugar fijo,

Realización de una actividad a través del lugar fijo de negocios, i.e. que las personas que realizan la actividad sean, de un modo u otro, dependientes de la empresa titular del establecimiento permanente.

El término lugar fijo de negocios comprende cualquier lugar (o instalaciones) que se utilice, con independencia de que se haga exclusivamente, para la realización de la actividad. Es irrelevante, a estos efectos, que el citado lugar sea propiedad del no residente arrendado por éste o que, de cualquier otra forma, éste a su disposición.

El lugar ha de ser fijo, i.e. debe estar conectado a una localización geográfica concreta y gozar de cierto grado de permanencia.

Se reconoce asimismo que, en general, puede existir establecimiento permanente, aún cuando no se dé un lugar fijo de negocios, si concurriendo determinados requisitos, existe

¹¹⁴ CALLEJA CRESPO Ángel, La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, en CORDON EZQUERRO Manual de Fiscalidad Internacional, Madrid, Instituto de Estudio Fiscales, segunda edición 2004, página 224.

en España, una persona física o jurídica, empleada o no, actuando en nombre del no residente. Se trata de los denominados agentes dependientes con autoridad suficiente para vincular al no residente en el tráfico que constituye el objeto de su actividad.

El requisito de autoridad se traduce en este último caso en la existencia de poderes, que se ejerzan con habitualidad y cuyo ámbito sea precisamente la actividad propia del no residente.

No existirá establecimiento permanente cuando el agente sea independiente, i.e. cuando actúe asumiendo su propio riesgo empresarial y en el ámbito de su propia actividad. Se trata de una aclaración que estrictamente no sería necesaria pero que, para evitar controversias, se ha creído conveniente introducir. En todo caso, no se considera independiente quien está sujeto en su actividad a instrucciones detalladas o controles exhaustivos por parte del no residente.

Finalmente, se aclara expresamente que una filial no constituye por si misma un establecimiento permanente de su matriz no residente.

PANTIGOSO¹¹⁵ señala que la doctrina ha establecido un test para la existencia de establecimiento permanente:

Debe ser un lugar de negocios (puede ser no físico pero si jurídico).

Debe estar localizado en un lugar fijo o preciso (vocación de duración) y no actividad preparatoria o auxiliar).

El contribuyente debe tener derecho al uso del lugar fijo como de negocios.

El uso o el derecho al uso del lugar fijo debe ser por un periodo determinado.

Las actividades deben ser comerciales.

¹¹⁵ PANTIGOSO Francisco, Problemática actual de los establecimientos permanentes, VI Congreso anual de tributación empresarial - CATE 2011, Lima, página 11.

En base a lo glosado en los párrafos anteriores concluimos que el establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios donde se desarrollan parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, lugares que pueden ser sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

2.3.10.4 Los Beneficios empresariales del establecimiento permanente.

El Centro de Política y Administración Tributaria - CTPA, OCDE - Instituto de Estudios Fiscales¹¹⁶ señala que los países miembros utilizan básicamente dos interpretaciones del artículo 7 apartado 1: se trata del criterio de la “entidad funcionalmente separada” y “el criterio de “actividad económica pertinente”. A pesar de que estos dos criterios pueden originar resultados similares en bastantes casos, la actual falta de consenso resulta muy insatisfactoria, pues origina un auténtico riesgo de doble imposición o de imposición insuficiente, especialmente en los casos en que una jurisdicción utiliza el criterio de “la entidad funcionalmente separada” y la otra el de “actividad económica pertinente”. Los estados miembros de la OCDE han decidido adoptar el criterio de la “entidad funcionalmente separada” como criterio autorizado por la OCDE. o interpretación predilecta del apartado 1 del artículo 7º.

Señala además que desde el punto de vista de su compatibilidad con el principio de plena competencia, el criterio predilecto es el de “entidad funcionalmente separada” porque (dejando a un lado las consideraciones sobre la fuerza de atracción) no impone una limitación de los beneficios atribuibles al EP susceptible de afectar al cálculo de los beneficios imputables al EP de acuerdo con el principio de plena competencia previsto en el artículo 7(2). Desde el punto de vista de la facilidad de su administración, el criterio de “entidad funcionalmente separada” es el predilecto porque no obliga al país receptor a intentar determinar los beneficios mundiales obtenidos por la empresa que procedan de la actividad económica pertinente (salvo que se aplique el método del reparto del beneficio).

¹¹⁶ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, Centro de política y administración tributaria - CTPA, OCDE - Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, 17 de julio de 2008, Madrid España, 2010, páginas 18 y 34.

Además, el criterio de “entidad funcionalmente separada” evita tener que revisar el cálculo una vez transcurridos los ejercicios durante los que es necesario tener en cuenta la realización o no de la “actividad económica pertinente”.

Para GILDEMEISTER¹¹⁷, el artículo 7 del modelo referido a los beneficios empresariales, establece en su primer párrafo el llamado principio del establecimiento permanente. El mencionado principio se compone de dos criterios. El primero según el cual, solamente se puede gravar al no residente, cuando éste opere en un Estado por medio de un establecimiento permanente. El segundo criterio, complementario del anterior, indica que en el caso de existencia de otras rentas que no provengan de la propia actividad del establecimiento permanente, de acuerdo al modelo a las normas del Modelo, no deberán ser gravadas por el Estado Contratante en el cual resida el establecimiento permanente. Estos dos criterios conforman el denominado principio del establecimiento permanente y se opone al criterio de la fuente. Como argumento a favor del citado principio se hace referencia al ámbito de las relaciones fiscales internacionales en el cual “se admite actualmente que una empresa de un solo Estado sólo puede estimarse que participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar metida a su jurisdicción, si tiene en él un establecimiento permanente.

CALDERON CARRERO¹¹⁸ indica que la regla de tributación principal que articula el artículo 7º se refiere al régimen jurídico-tributario de las rentas obtenidas por empresas (no residentes) a través de establecimientos permanentes ubicados en el territorio de otro Estado contratante. El artículo 7º establece en que medida el Estado de ubicación del EP puede someter a imposición los beneficios empresariales obtenidos por la empresa no residente que opera de tal forma (por medio de EP) en su territorio; esto es, que rentas pueden someterse en sede del EP y cómo deben gravarse tales beneficios empresariales; las especiales relaciones entre la casa central y el propio EP entrañan una complejidad que

¹¹⁷ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO Alfredo, Op.Cit. página 384.

¹¹⁸ CALDERON CARRERO José Manuel, La tributación de los beneficios empresariales en: GODOY Juan Pablo, Estudios de Derecho Internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Bogotá, Legis Editores S.A. 2006, página 150.

difícilmente puede decirse que resulte completa y claramente regulada en el artículo 7°. Otro tanto de lo mismo acontece respecto de las reglas de tributación aplicables con relación a las operaciones entre el EP y entidades vinculadas o asociadas a la empresa de la que forma parte el referido EP; en este tipo de casos resulta aplicable igualmente lo dispuesto en el artículo 9° del MC OCDE.

De lo glosado en los párrafos anteriores concluimos que los beneficios empresariales son gravables sólo en el país de residencia, salvo que: (i) exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, y (ii) el ingreso sea atribuible a dicho establecimiento permanente.

Asimismo, se deben cumplir las siguientes reglas o condiciones:

Imposición en el país de residencia

Si existe un establecimiento permanente la imposición será en el país de la fuente.

Solo tributan los beneficios atribuibles al establecimiento permanente.

El numeral 1 del artículo 7° de los Convenios suscritos por nuestro país con Canadá, Chile y Brasil establecen que los beneficios empresariales que perciben las empresas residentes en dichos países serán gravables en su país de residencia, y solo tributarán en el Perú cuando:

Exista un establecimiento permanente, y

Los beneficios empresariales puedan ser atribuibles al establecimiento permanente.

2.3.10.5.- Criterios de atribución de beneficios al establecimiento permanente.

2.3.10.5.1.- El criterio de la vinculación efectiva.

La falta de regulación expresa del criterio de “vinculación efectiva” puede prestarse a arbitrariedades a la hora de aplicarse un CDI celebrado en el marco del Modelo Peruano.

En efecto la incertidumbre que genera el concepto de vinculación efectiva hace que la atribución de rentas a un EP esté rodeado de ambigüedades¹¹⁹.

El numeral 1 del artículo 7º de los Convenios suscrito por el Perú señala que sólo los beneficios empresariales derivados de la realización de actividades desarrolladas en el Estado de la fuente que califican como establecimiento permanente pueden estar sometidas a gravamen en dicho Estado, siempre y cuando que tales beneficios puedan atribuirse a dicho establecimiento permanente.

CALDERÓN CARRERO¹²⁰ refiriéndose al mismo numeral y artículo en el modelo OCDE (MCOCDE) señala que este artículo es una de las principales reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia y contiene dos grandes principios de fiscalidad internacional: (i) Primero, principio según el cual se establece la importante regla convencional consistente en que una empresa residente de un Estado contratante (estado de residencia) no será sometida a imposición en el otro Estado (Estado de la Fuente) a menos que lleve a cabo actividades empresariales en el territorio de este segundo Estado a través de un establecimiento permanente situado en tal lugar (all-or-nothing principle). Esta regla se justifica en el hecho que, en términos generales, la empresa inversionista extranjera no participa de modo relevante de la “vida económica” del Estado de la fuente, salvo que supere un umbral mínimo de territorialidad o economic allegiance a través de la existencia de un establecimiento permanente, en cuyo caso si se justifica el gravamen por el Estado de la fuente respecto de la renta empresarial obtenida en su territorio en el marco de su economía y servicios públicos; y, (ii) segundo, el principio según el cual se limita la facultad de imposición del Estado de la fuente circunscribiéndolo objetivamente sólo a los beneficios imputable al establecimiento permanente (principio de vinculación efectiva).

¹¹⁹ LAZO SAPONARA Gustavo, El criterio de vinculación efectiva en el marco del modelo peruano, en Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, Convenios para evitar la doble imposición IFA Grupo peruano 2008, página 548.

¹²⁰ CALDERÓN CARRERO José Manuel, La tributación de los beneficios empresariales, en Estudios de derecho internacional tributario. Los Convenios de doble imposición, Bogotá, editorial Legis, 2006, páginas 151 a 156.

De acuerdo con los Convenios suscritos por el Perú con Canadá, Chile y Brasil, la regla general para el caso de los “beneficios empresariales” es que nuestro país (Estado de la fuente) tiene habilitado su potestad tributaria para gravar la retribución que perciba la empresa no domiciliada, de acuerdo con su legislación interna, sólo en la medida en que: (i) las actividades empresariales realizadas en el Perú califiquen como un establecimiento permanente en los términos de los respectivos Convenios, y (ii) que puedan atribuirse al referido establecimiento permanente las utilidades derivadas de dicha actividad, quedando limitada la imposición sólo a estos últimos.

Lo mencionado en el párrafo anterior es un supuesto habilitante de tributación en el Estado de la fuente, es decir, que se establezca tal imposición si ésta no está establecida en la legislación interna. Tal como lo señala CALDERÓN CARRERO¹²¹ que el artículo 7.1 solo opera como presupuesto habilitador de la tributación en la fuente del EP por el Estado de la ubicación pero no establece *per se* tal imposición si esta no está establecida en su legislación interna.

Para delimitar y confirmar la potestad tributaria que asume nuestro país como Estado de la fuente dentro del cual se configura un establecimiento permanente, resulta imprescindible analizar cuáles son los criterios que ha establecido la doctrina para atribuir rentas a un establecimiento permanente, de tal manera que, en base al mismo se debe analizar luego las reglas de atribución del beneficio y la cláusula específica de deducción y de asignación de gastos, contenidas en los Convenios suscritos por el Perú con Canadá, Chile y Brasil.

Por otro lado, GARCIA PRATS¹²² sostiene que de acuerdo con el criterio de fuerza de atracción, el hecho de mantener en contacto suficiente con un Estado, entiéndase que este contacto se cumple cuando opera en el mismo a través de establecimiento permanente, faculta al Estado de situación a gravar cualquier manifestación de renta generada o producida en su territorio que es percibida por la sociedad no residente. No obstante, parte de la doctrina confunde el criterio de la *vis atractiva* con la imputación al establecimiento permanente de las rentas efectivamente vinculadas al mismo pero generadas en el

¹²¹ CALDERÓN CARRERO José Manuel, Op.Cit. página 153.

¹²² GARCÍA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. página 323.

extranjero, que constituye una manifestación más del principio de vinculación efectiva. La exclusión del criterio de la fuerza de atracción como criterio de atribución de rentas implica que rentas obtenidas en el territorio de la entidad no residente no podrán imputarse al establecimiento permanente si no se encuentran vinculadas efectivamente al mismo, aunque esta imputación se permita o sea obligatoria de acuerdo con la normativa interna.

Este mismo autor señala que el MCOCDE excluye la posibilidad de aplicar el sistema de la *vis atractiva* del establecimiento permanente para gravar todas las rentas obtenidas por el no residente en el Estado de situación del establecimiento. Es más, se decanta por imputar al establecimiento permanente las rentas efectivamente vinculadas al mismo. Para ello debe encontrarse el criterio conforme al cual se entienden las rentas vinculadas al establecimiento permanente y al alcance de esta vinculación en el propio CDI¹²³.

Prosigue este mismo autor señalando que para atribuir las rentas de la matriz a su establecimiento permanente, el modelo de convenio de la OCDE adopta el criterio de la vinculación efectiva. Este autor fundamenta la aplicación exclusiva y excluyente del principio de vinculación efectiva en el modelo OCDE a partir de un análisis de los artículos 7, 10.4, 11.4, 12.3 y el 21(1). Señala el autor en nota al pie de página: “la aplicación de un criterio de vinculación efectiva emanado del CDI ha sido admitida en la jurisprudencia de otros países. Así en el caso inglés General Reinsurance Co Ltd. De 27 de enero de 1970 (..) “En el mismo sentido la sentencia del bundesfinanzhof alemán del 9 de octubre de 1985 en el que a pesar de provocar un resultado contrario a la misma interpretación errónea de una cláusula similar al artículo 10(5) MCOCDE admite esta consecuencia. La interpretación errónea de este artículo ha sido enmendada por la sentencia de 20 de enero de 1993 (...) aceptando de modo definitivo el principio de vinculación efectiva, tal y como lo propuso la Federal Ruling Alemana del 22 de setiembre de 1988 (...) en contra del primer pronunciamiento del Bundesfinanzhof, aplicando el criterio de vinculación efectiva con independencia del lugar de pago de los rendimientos vinculados al establecimiento permanente y la procedencia de los mismos¹²⁴.”

¹²³ Ibid, página 314.

¹²⁴ GARCÍA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. páginas 313 a 320.

Las rentas pasivas o ganancias de capital como dividendos, intereses y regalías que pueden verse afectadas por el principio de atracción. El MCOCDE ciñe el ámbito a las rentas realizadas por el establecimiento permanente, lo que permite la atribución de rentas derivadas de las relaciones internas con la casa matriz u otros establecimientos permanentes de ésta en virtud de la extensión el criterio de entidad separada e independiente. Así se reitera el fundamento material y funcional de los criterios que dan contenido a la vinculación efectiva y se dificulta la posible utilización fraudulenta de estos criterios de atribución de rentas derivadas de elementos patrimoniales de gran movilidad y fácil asignación al establecimiento permanente o entidades ubicadas en países de baja imposición como por ejemplo los intangibles.

En resumen, en el modelo de Convenio de la OCDE así como en los Convenios suscritos por nuestro país, sólo cabe atribuir al establecimiento permanente las rentas efectivamente vinculadas al mismo, habiéndose renunciado al principio de fuerza de atracción en todas sus manifestaciones, hecho que significa que la facultad de imposición del estado de la fuente donde se sitúa el establecimiento permanente no se extiende a los beneficios que la empresa no domiciliada pueda obtener en dicho Estado por otros medios ajenos al establecimiento permanente. Es decir, solo estarán gravadas las rentas de fuente peruana vinculadas efectivamente con el establecimiento permanente ubicado en nuestro país y no aquellas de fuente extranjera que tengan vinculación efectiva con dicho establecimiento permanente.

2.3.10.5.2 Reglas de deducción de gastos.

En la determinación de las utilidades del establecimiento permanente, el MCOCDE y el MCONU permiten a la empresa la deducción de gastos incurridos para los propósitos del establecimiento permanente, incluyendo los gastos ejecutivos y generales de administración, sin considerar si tales gastos fueron incurridos. Sin embargo, el MCONU restringe esta regla.

Las regalías, tasas y otros pagos, similares en entorno del uso de patente u otros derechos, o por medio de comisiones por servicios específicos prestados o por administración, o excepto en el caso de una empresa bancaria, intereses, no son deducibles si son cargados por la oficina principal o alguna de sus otras oficinas al establecimiento permanente.

YAÑEZ SALGADO¹²⁵ haciendo mención a Francisco Tundo, señala que “a fin de cuantificar la renta del EP se deberán tener en cuenta dos tipo de gastos: “los gastos específicos”, que se refieren directamente a la actividad de la sede extranjera como los gastos “generales” o los gastos que constituyen gastos comunes de la empresa y del EP”.

Por otro lado, GILDEMEISTER¹²⁶ señala que en relación a los gastos que son considerados deducibles, el párrafo 3 del artículo 7º del Modelo distingue dos grupos de gastos que son los siguientes: un primer grupo conformado por aquellos gastos necesarios para la realización de los fines propios del establecimiento permanente; y un segundo grupo, incluido, se puede decir, en el primero y distinguido a propósito por el propio Modelo, compuesto por todos aquellos gastos de dirección y generales de administración, también para los fines propios del establecimiento. En lo que al primer grupo se refiere, aquellos gastos necesarios para los fines propios del establecimiento permanente, el principio es que el establecimiento tiene derecho a deducir todos los gastos necesarios para dichos fines. No importa el lugar en donde estos se hayan realizado éstos. De acuerdo al principio de no discriminación, la deducción de gastos debe permitirse sin otras restricciones que las que afectan a las empresas residentes. La finalidad en principio debe ser la determinación del importe real de los gastos convenidos. Son pues gastos de carácter ordinario, gastos que deberán de calcularse de acuerdo al principio de contabilidad separada,

¹²⁵ YAÑEZ SALGADO Luciana, Ponencia individual: Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los Convenios para evitar la doble imposición a la luz de la legislación interna peruana. Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, Convenios para evitar la doble imposición IFA Grupo peruano 2008, página 721.

¹²⁶ GILDEMEISTER RUÍZ-HUIDOBRO, Op.Cit. páginas 396 y 397.

Respecto a la deducibilidad de gastos por parte del establecimiento permanente, los Convenios suscritos por el Perú no contienen limitación, siguiendo así el MCOCDE.

El numeral 3 del artículo 7º de los Convenios suscritos con Canadá y Chile y Brasil señalan que “para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte”.

Mientras que el mismo numeral 3 del artículo 7º del Convenio con Brasil establece que “para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines”

La decisión 578 no contiene una definición del establecimiento permanente, motivo por el cual no abordaremos la deducción del gasto en este Convenio.

2.3.10.5.3 Aplicación de la cláusula de no discriminación.

El artículo 23º del Convenio con Brasil y el artículo 24º de los Convenios suscritos con Canadá y Chile está referido a la no discriminación y señala que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sea más gravosas a aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular a la residencia. Señala además que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos en ese otro Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

El artículo 18º de la Decisión 578 señala “ninguno de los países miembros aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio”

YAÑEZ SALGADO¹²⁷ señala que a diferencia de los apartados 1 y 2 del artículo 24° del MCOCDE, el apartado 3 de dicho artículo dispone que no se puede discriminar a los EP en relación con el tratamiento recibido por las empresas residentes y no por razón de su nacionalidad. Los párrafos 19 y 20 de los comentarios al artículo 24° precisan que no se prohíbe cualquier diferencia de trato entre los EP y empresas residentes, sino simplemente, una tributación más gravosa para el EP, delimita a la cuantía de la deuda tributaria del EP y la que correspondería a una empresa residente que realice la misma actividad. No se regula prohibición alguna en relación con los aspectos formales relativos a la exacción del impuesto del EP.

Para VILLAGRA¹²⁸ el artículo 24° del modelo OCDE está orientado a asegurar a varios tipos de personas (nacionales, apátridas y establecimientos permanentes) de un Estado contratante que no serán sometidos, directa o indirectamente, a una tributación discriminatoria en el otro Estado contratante. No obstante, no todas las discriminaciones generan la violación al tratamiento general de los nacionales. La regla de no discriminación generalmente significa que las personas que están en situaciones idénticas, deben ser tratadas igual.

Los CDIs suscritos con Chile y Canadá siguen el MCOCDE, no obstante, en párrafo 6 limitan los alcances del término “imposición” a los impuestos que son objeto del CDI, a diferencia de los previstos por el MCOCDE.

Señala además que ninguno de los CDIs citados contiene la disposición del párrafo 4 del artículo 24 del MCOCDE que prevé la procedencia de las deducciones de los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, para efecto de determinar las utilidades sujetas a imposición de la empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado contratante (salvo que se trate de la aplicación de las disposiciones del apartado 1 del

¹²⁷ YAÑEZ SALGADO, Luciana, **Op.Cit.** página 722.

¹²⁸ VILLAGRA CAYAMANA Renée, **Op.Cit.** páginas 244 a 247.

artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 1, referido al ajuste de precios de transferencia.

Al respecto es preciso señalar que la legislación interna no efectúa ninguna diferencia en el otorgamiento de las deducciones previstas en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo son aplicables, tanto a empresas domiciliadas y no domiciliadas que tributan por sus rentas de tercera categoría, las prohibiciones comunes contenidas en el artículo 44 de la citada ley.

Prosigue la autora señalando que en relación a la Decisión 578 que “En conclusión podemos afirmar que a la luz de la doctrina antes señalada que, a pesar de la literalidad de los artículos 18° o 19° de la Decisión 578 ó 40 respectivamente, la norma comunitaria admite tratamiento diferenciado entre el domicilio en un país miembro y el domicilio de otro país miembro. Corrobora tal situación, un argumento – más que doctrinario – fáctico basado en la interpretación sistemática de la norma comunitaria, dado que si así no fuera, carecería de sentido regular todos los tipos de renta incluidos en los artículos diferentes al 18° ó 19° de las normas comunitarias antes aludidas, en tanto la única y suficiente disposición aplicable sería tratar a los domiciliados en los países miembros de la Comunidad Andina, como si lo fueran de su propio país.

De lo glosado en los párrafos anteriores podemos concluir que las personas naturales y jurídicas de un Estado contratante no pueden ser sometido en el otro Estado contratante a una imposición que no sea igual a la que se exija a los residentes de dicho Estado, es decir, no puede haber discriminación.

2.3.10.6.- Atribución de rentas al establecimiento permanente.

Para la atribución de rendimientos al establecimiento permanente, la doctrina y la práctica internacional ha establecido dos sistemas: la contabilidad separada del establecimiento permanente y los métodos del reparto proporcional.

2.3.10.6.1 La contabilidad separada del establecimiento permanente.

Para GARCIA PRATS¹²⁹, esta se fundamenta en la consideración del establecimiento permanente como un centro de imputación y atribución de rentas por separado. Por ello considera que los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente pueden determinarse con arreglo al criterio general utilizado para las sociedades residentes, acudiendo a los resultados que se infieran de la contabilidad propia de cada establecimiento. El método de contabilidad separada descansa en una premisa de carácter teórico. Cada Estado debe gravar únicamente el beneficio neto que se origine en su territorio con independencia del resultado general de la empresa. De ese modo, se logra la correcta asignación del beneficio a su lugar de origen, estableciéndose una relación directa entre el método de contabilidad directa separada y el principio de la tributación en origen de los rendimientos empresariales. El gravamen en el Estado de origen debe recaer sobre los rendimientos que sean el resultado directo de las actividades realizadas en el establecimiento permanente deriven de los elementos del inmovilizado que le pertenezcan. En consecuencia, la base territorial de las actividades desempeñadas por una empresa es la que concreta la distribución y atribución de los rendimientos entre las jurisdicciones fiscales superpuestas. Se desecha por tanto el criterio de reparto de acuerdo con la capacidad económica mostrada por la sociedad en su conjunto.

Mientras que para MONTESTRUQUE¹³⁰, el sistema de contabilidad separada descansa sobre los principios de empresa separada y empresa independiente que consideran al EP como un centro de imputación de rentas similar a cualquier empresa o sociedad residentes, acudiendo a los resultados que se infieran de la contabilidad propia de cada establecimiento para determinar los beneficios sujetos a imposición. Es decir, el sistema de contabilidad separada parte de la premisa de considerar al EP como una entidad separada, independiente y distinta de su casa central, como si tuviera personería jurídica independiente de ésta, a fin de imputarse y atribuirse las rentas que le correspondan por el desarrollo de sus actividades.

¹²⁹ GARCÍA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. paginas 262 a 265.

¹³⁰ MONTESTRUQUE ROSAS Karina, Ponencia individual X Jornadas Nacionales de Tributación, Imposición a la Renta sobre inversiones peruanas en el exterior, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo peruano 2010, páginas 359 a 361.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se concluye que bajo el método de contabilidad separada el establecimiento permanente es considerado como una empresa independiente de su casa matriz, al que se le imputarán los ingresos y gastos provenientes de sus transacciones económicas realizadas por dicho establecimiento permanente.

2.3.10.6.2 Los métodos del reparto proporcional.

Señala GARCIA PRATS¹³¹ que estos sistemas, aun tomando la existencia de un establecimiento permanente como presupuesto mínimo para la atribución de competencia tributaria a un Estado para gravar las rentas empresariales, parten de la consideración unitaria de la empresa para la atribución y distribución de sus rendimientos. Desde esta concepción unitaria, toman en consideración el beneficio total obtenido por la unidad empresarial para posteriormente repartirlo entre los diferentes establecimientos, utilizando para ello distintas variables o módulos de reparto; de ahí la denominación genérica de sistemas de reparto proporcional, aunque algunos autores los denominen sistemas indirectos por contraposición al método directo o de contabilidad separada. A favor de esta concepción se sostiene que los establecimientos permanentes no pueden obtener beneficios, sino tan sólo la entidad considerada como un todo, puesto que ésta es la propietaria de todos los derechos. La consideración unitaria de la empresa implica una comprensión diferente de la dimensión tributaria internacional. A partir del beneficio total de la empresa entre las jurisdicciones cuyo derecho se les haya reconocido, la empresa no puede ser gravada por una cuantía mayor de la realmente obtenida – mecanismo conocido como test del cien por cien – eliminándose en consecuencia el problema de la doble imposición internacional existente entre el Estado de la residencia y la situación del establecimiento. Además, al determinarse los beneficios de manera conjunta, no son necesarias las reglas de asignación de ingresos y gastos, evitando la valoración de los mismos por la compleja aplicación de los precios de transferencia.

MONTESTRUQUE¹³² indica que este método parte de la consideración de empresa única para la atribución y distribución de las rentas o rendimientos. Así, bajo esta concepción

¹³¹ GARCÍA PRATS Francisco Alfredo, Op.Cit. páginas 262 a 265.

¹³² MONTESTRUQUE ROSAS Karina, Op.Cit páginas 359 a 361.

unitaria los EP no se consideran como una empresa separada e independiente de la casa central sino que forman parte de ésta, constituyendo los EP y la casa central una sola unidad empresarial a la cual se atribuye el beneficio total obtenido para posteriormente repartirse entre los diferentes establecimientos, utilizando para ello distintas variables o módulos de reparto.

A su vez GILDEMEISTER¹³³, señala que en general, existen en la doctrina dos sistemas o métodos para la determinación de las utilidades obtenidas para un establecimiento permanente: uno es el “sistema de cifra relativa”, también llamado “método español y el segundo, el llamado sistema método o principio de “contabilidad separada”. El primer sistema, también denominado “del balance consolidado”, es el que distribuye los beneficios mundiales de la empresa entre la central y el propio establecimiento permanente de acuerdo a determinados índices (cifra de negocios, capital asignado a uno y otro, etc.). El segundo sistema es el llamado principio de “contabilidad separada” el cual consiste en calcular o estimar los beneficios o establecimiento permanente como si se tratase de una empresa independiente o separada de la central, es decir, se parte de la ficción de considerar al establecimiento permanente como una empresa independiente. Por lo tanto sus beneficios deberán de calcularse al margen de la sede central de la empresa.

En base a lo glosado en los párrafos anteriores, podemos concluir que el método de contabilidad separada es el más práctico y sencillo de aplicar para atribuir los beneficios empresariales a un establecimiento permanente. Es de fácil comprobación los datos localizados en la sucursal por lo que el rendimiento atribuible al establecimiento permanente puede determinarse de manera unilateral por cada Estado. Este método imposibilita que se atribuya a más de una jurisdicción fiscal un mismo elemento de renta o de gasto.

2.3.10.7 Atribución de beneficios al establecimiento permanente según los Convenios suscritos por el Perú.

2.3.10.7.1 Convenio con Chile.

¹³³ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO Alfredo, Op.Cit. página 390.

Existen dos métodos de atribución de beneficios al establecimiento permanente:

El método directo o de contabilidad separada contenido en el apartado 2 del artículo 7° del Convenio, y

El método indirecto o de reparto proporcional contenido en el apartado 4 del artículo 7° del Convenio

2.3.10.7.2 Convenio con Canadá y Brasil.

Solo existe el método directo o de contabilidad separada contenido en el apartado 2 del artículo 7° del Convenio.

En nuestra legislación interna no se determinan los beneficios de un establecimiento permanente bajo el método indirecto, en consecuencia sólo corresponde aplicar el apartado 2 del artículo 7° del Convenio.

Una vez que se haya decidido la aplicación de un método, el mismo no puede ser variado ni por las partes involucradas ni por nuestra legislación interna, durante el ejercicio relevante para la atribución del establecimiento permanente, conforme a lo establecido en el apartado 6 del Convenio suscrito con Chile y del apartado 5 del Convenio con Canadá, no se establece restricción en el Convenio suscrito con Brasil.

2.3.10.7.3 Decisión 578.

La Decisión 578 no recoge la definición del Establecimiento Permanente, razón por la cual no corresponde desarrollar este tema.

2.3.10.8 Definición de establecimiento permanente en los Convenios suscritos por el Perú.

2.3.10.8.1 Convenios suscritos con Canadá, Chile y Brasil.

2.3.10.8.1.1 Convenio con Canadá.

El artículo 5° del citado convenio señala lo siguiente:

A efecto del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad (numeral 1).

La expresión establecimiento permanente también comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la explotación de recursos naturales (numeral 2).

La expresión establecimiento permanente también incluye:

Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero sólo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y

La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por parte de una empresa de un Estado contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses (inciso b del numeral 3).

2.3.10.8.1.2 Convenio con Chile.

El artículo 5° del citado convenio señala lo siguiente:

A efecto del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad (numeral 1).

La expresión establecimiento permanente también comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la explotación de recursos naturales (numeral 2).

La expresión establecimiento permanente también incluye:

Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses; y

La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses (inciso b del numeral 3).

2.3.10.8.1.3 Convenio con Brasil.

El artículo 5° del citado convenio señala lo siguiente:

A efecto del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad (numeral 1).

La expresión establecimiento permanente también comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la explotación de recursos naturales (numeral 2).

La expresión establecimiento permanente también incluye una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión directamente relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje, o actividad tenga una duración superior a seis (6) meses.

2.3.10.8.1.4 Decisión 578.

La Decisión 578 no define el concepto de establecimiento permanente. Sin embargo en los siguientes artículos se definen la imputación de las rentas:

El artículo 3º establece que “independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por lo tanto, los demás países miembros, que de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

El artículo 6º señala que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables en el País Miembro dónde éstas se hubieren efectuado. Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste: Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios, una fábrica, planta o taller industrial o de montaje, una obra de construcción, un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; una agencia o local de ventas, una agencia o local de compras; un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; un agente o representante.

El artículo 14º señala que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se presta el servicio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Teniendo en cuenta los artículos glosados en los párrafos anteriores de infiere que la Decisión 578 establece como jurisdicción tributaria exclusivamente al país de la fuente, en tal sentido, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieran, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora.

2.3.11 Impuesto a la Renta y el Establecimiento Permanente en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.

2.3.11.1 Facultad de imposición y la globalización.

La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción¹³⁴.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas¹³⁵.

Podemos concluir que de acuerdo al poder tributario todo Estado tiene un territorio sobre el que ejerce soberanía en materia impositiva, de manera que los límites de dicho territorio acaban siendo los límites de exigibilidad de las normas jurídicas que produce (denominado vigencia espacial de las normas), salvo que sea un Estado que en la práctica, pueda generar exigibilidad más allá de su ámbito territorial.

2.3.11.2 Limitaciones a los regímenes normativos nacionales.

Tal como lo señala Calderón Carrero¹³⁶ se han identificado cuatro tipos de limitaciones que se proyectan en los regímenes normativos nacionales, las mismas que a continuación se detallan:

a) Limitaciones voluntarias inducidas por el mercado.

Los inversionistas buscan localizar (to allocate) sus inversiones empresariales y capital en el territorio en el que pueda percibir mayor rentabilidad no sólo en términos financieros sino

¹³⁴ GIULIANI FORNROUGE Carlos, Op.Cit. página 322.

¹³⁵ VILLEGAS, Héctor, Op.Cit. página 252

¹³⁶ CALDERON CARRERO José Manuel, La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI, DOC N° 20/06 del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España, 2006.

también fiscales, generándose un contexto de amplia competencia fiscal entre Estados, produciéndose una carrera de sucesivas deducciones fiscales (race to the bottom). La limitación es especialmente vigente respecto a la tributación efectiva sobre determinado tipo de manifestaciones de riqueza que resultan volátiles (capital mobiliario de ahorro privado) o fácilmente deslocalizable (determinados tipo de renta empresarial).

b) Limitaciones (negociadas) que se proyectan sobre el ejercicio del poder.

Son acuerdos “voluntarios” entre Estados para negociar y establecer límites sobre el propio ejercicio de su facultad de imposición a fin de eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional por la vía de articular reglas comunes sobre el reparto y ejercicio de esa facultad. El ejemplo paradigmático y de mayor alcance es el de la celebración de CDI de forma bilateral entre Estados. También muestran esta tendencia dos acuerdos de carácter multinacional: (i) el acuerdo general sobre aranceles y comercio (GATT) – actualmente modificado y gestionado por la Organización Mundial de Comercio (OMC) - , que constituye uno de los más extensos sistemas de límites negociados a la facultad de imposición, especialmente en materia de imposición indirecta, afectando en mucha menor medida al Impuesto a la Renta, y, (ii) el Derecho Comunitario Europeo, que para los países pertenecientes a la Unión Europea supone una cesión de facultad de imposición por parte de los Estados miembros a favor las instituciones de dicha entidad para que armonicen adecuadamente los impuestos al Valor Agregado (IVA), los aranceles aduaneros y el Impuesto a la Renta.

c) Limitaciones “externas” impuestas sobre el poder tributario de los Estados.

Se refiere a los supuestos en que uno o más Estados adoptan una posición común con miras a que otro u otros Estados modifiquen un aspecto de su legislación impositiva bajo amenaza de adoptar medidas contrarias también denominadas “medidas defensivas”. Entre otros, sería el caso del Acuerdo sobre fiscalidad del Ahorro al interior de la Unión Europea, y del proceso de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) respecto a la competencia fiscal perniciosa, tales como el caso de los paraísos fiscales no cooperantes.

d) Limitación sobre la independencia administrativa u operacional.

Se alude a la independencia administrativa u operacional como la capacidad que tiene un Estado para gestionar su sistema tributario sin asistencia de las autoridades fiscales de otros países. Se considera que un Estado posee tanto o más soberanía fiscal cuanto más independencia administrativa u operacional ostenta. Es el caso de los países miembros de la OCDE, que han visto reducida o limitada su facultad de imposición al experimentar una clara reducción de su “independencia administrativa” por creciente articulación de sus principales impuestos en el marco de dicha organización.

2.3.11.3 Imposición sobre la renta neta.

De acuerdo a lo mencionado en el punto de “facultad de imposición y globalización”, y por razones de competencia económica no existe una plena auto limitación del Estado en su facultad de Imposición por el mero hecho que así lo determina nuestra Constitución política, sino que se ha racionalizado justificando la existencia de un punto mínimo suficiente de conexión entre la riqueza que se pretende gravar y el ámbito de dicho Estado, ya sea por sus relaciones con el titular de la riqueza de tipo personales o, al límite, por un lazo particular con el mercado y en definitiva por el gasto público que efectúa dicho Estado y es aprovechado por el titular de la riqueza.

2.3.11.4 Principios de la tributación internacional.-

RUBIO GUERRERO¹³⁷ señala que dependiendo del tipo de pertenencia de los contribuyentes frente a los Estados, se ha considerado para efectos de la tributación internacional dos principios:

a) El principio Personalista. Que implica la tributación de toda renta mundial de un residente (o nacional) de un país determinado con independencia de localización de la fuente de la renta. Básicamente admite dos modalidades fundamentales como son la de la residencia y la de la nacionalidad.

¹³⁷ RUBIO GUERRERO Juan José, Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble tributación internacional” en: CORDON EZQUERRO, Teodoro: Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2001, páginas 42 y 43.

Podemos decir que según este principio se relacionan a los sujetos con el territorio del Estado y pueden ser los de nacionalidad o residencia e implican la tributación de toda renta mundial de los mismos, con independencia de la localización de la fuente.

b) El principio de la territorialidad o de la fuente u origen de la renta. Que se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuente localizadas en un país. Este criterio, por tanto fundamenta el derecho del gravamen de un país en la localización de la fuente de renta dentro de un territorio nacional.

Este principio se basa en la sujeción de los residentes y no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país. Mediante este criterio se relacionan hechos económicos con el territorio, para efectos de gravar las rentas obtenidas de los mismos.

Finalmente este autor señala que “... puede afirmarse que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo que determina que normalmente sea a este último país al que corresponde la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional”.

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que el **principio personalista** relaciona a los sujetos con el territorio del Estado y pueden ser los de nacionalidad o residencia, e implican la tributación de toda la renta mundial de los mismos, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Dependiendo de los alcances de los supuestos, deben basarse en el fundamento democrático de la igualdad.

Mientras que el principio de territorialidad, objetivo o de la fuente se basa en la sujeción de los residentes y no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país, es decir, mediante este criterio se relacionan hechos económicos con el territorio, para efectos de gravar las rentas obtenidas de los mismos.

2.3.11.5 Criterio de imposición.

Nuestro país ha adoptado en su legislación interna el principio de la fuente combinado con el principio de la renta mundial, como criterios de vinculación suficientes para establecer

cuándo puede actuar como sujeto activo, al producirse determinado hecho considerado como imponible por la ley.

De acuerdo con el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que tienen la condición de domiciliados en el Perú están afectos al impuesto por sus rentas de fuente mundial, “sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora”.

En cambio, en el caso de las personas naturales o jurídicas no domiciliados en el país, así como las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú, el impuesto recae solo sobre rentas gravadas de fuente peruana.

2.3.11.6.- Domiciliados en el Perú.

La calificación de contribuyentes domiciliados y no domiciliados es importante debido a que los domiciliados serán gravados por la totalidad de las rentas que obtengan, mientras que los no domiciliados así como las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras tributarán exclusivamente por sus rentas de fuente peruana.

El artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se consideran domiciliados en el país:

Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país de acuerdo con las normas de derecho común.

Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendarios durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el sector público nacional.

Las personas jurídicas constituidas en el país.

Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país en cuyo caso la condición de domiciliados

alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en cuanto a su renta de fuente peruana.

El inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se consideran domiciliadas en el Perú las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de sujetos no domiciliados en el país, condición que alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Tal como se menciona en el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en el extranjero sólo tributan en nuestro país por sus rentas de fuente peruana, quedando al margen del Impuesto las rentas provenientes de fuentes localizadas fuera de nuestro ámbito territorial. De esta manera, se deduce desde un comienzo que las citadas Entidades (sucursales, agencias o establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en el extranjero) deben determinar y pagar el impuesto que les corresponde sobre las rentas de fuente peruana que les sean atribuidas, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas domiciliadas.

Por otro lado, el artículo 8° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país, según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable, juzgada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7°. Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable solo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo que se cumplan determinados requisitos establecidos en la propia ley para la condición de domiciliados se pierde inmediatamente al salir del país.

Así mismo, el inciso h) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se consideran personas jurídicas para efectos de este impuesto a “las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”.

Para MEDRANO CORNEJO¹³⁸ en el referido inciso h) del artículo 14° de la ley del Impuesto a la Renta existe una simbiosis entre los conceptos domicilio y fuente, porque si la norma se limitará a considerar como domiciliadas a las entidades que cita, la aplicación del artículo 6° de la Ley las obligaría a pagar el impuesto por sus rentas de fuente mundial. Es por ello que el texto precisa que la condición de domiciliados les alcanza “en cuanto a su renta de fuente peruana, que es lo mismo que decir que no rige para estas entidades el criterio domicilio sino el criterio de la fuente. Señala además que “es claro que la razón de la norma es evitar que pudiera pretenderse que por el hecho de que la sucursal o agencia es sólo una parte de la principal a la que pertenece, pudiera pensarse que al domiciliarlas en el país el tributo tendría que ser pagado por las rentas que la casa matriz obtiene en el país de su sede o incluso en terceros estados, lo que sería un despropósito”.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se puede deducir que la intención del legislador ha sido establecer un régimen mixto de tributación para las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en el extranjero. De esta forma son tratados como si fueran no domiciliados, en tanto se les exige tributar por sus rentas de fuente peruana, pero al mismo tiempo son considerados personas jurídicas domiciliadas en el país para fines de la determinación de la base imponible y la deuda tributaria, con todo lo que ello implica en torno al periodo impositivo, el devengo, la declaración, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y las obligaciones contables, registrales y formales. De esta manera la tributación de los establecimientos permanentes se realizará en concordancia con lo establecido en leyes establecidas en el Perú, así como en otros países que han suscrito convenios para evitar la doble imposición.

2.3.11.7 Establecimiento permanente en el Perú de la empresa residente en un Estado contratante.

El segundo párrafo del artículo 6° de la Ley del impuesto a la Renta señala que “en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas de fuente peruana.

¹³⁸ MEDRANO CORNEJO Humberto, Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 20, Lima, junio de 1991, página 21.

El inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta establece señala que se consideran domiciliados en el país “las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales y jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliado alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

El segundo párrafo del artículo 14° de la citada Ley de Renta, señala que para los efectos de esta ley se consideran personas jurídicas, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

A su vez el inciso e) del artículo 9° de la Ley señala que son rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. Mientras que los incisos b), i) y j) consideran a las regalías, servicios digitales y asistencia técnica como rentas de fuente peruana siempre y cuando se utilicen económicamente en el país y en caso de regalías cuando son pagadas por un sujeto domiciliado.

Podemos resumir que nuestra Ley del Impuesto a la Renta recoge los principios subjetivos (domicilio) y objetivos (renta). Para los sujetos no domiciliados (persona natural y empresas) aplica el principio de territorialidad, es decir, los sujetos no domiciliados sólo tributan por sus rentas de fuente peruana.

El artículo 6° de la citada Ley señala que los contribuyentes domiciliados (personas naturales y jurídicas) están sujetas al impuesto por sus rentas de fuente mundial mientras que el segundo párrafo señala que los contribuyentes no domiciliados en el país de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana, es decir, es el criterio del domicilio y aplica el principio subjetivo, a su vez, el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta es el criterio de la fuente y aplica el principio objetivo.

La Ley del Impuesto a la Renta opta por aplicar a los establecimientos permanentes un criterio que podríamos denominar mixto ya que, sin bien formalmente los conceptúa como

domiciliados, a su vez, reciben un tratamiento como si fuesen no domiciliados. Efectivamente el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta considera domiciliados, a su vez, reciben un tratamiento como si fuesen no domiciliados. Efectivamente, el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta considera domiciliados en el país a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliadas, alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

PANTIGOSO¹³⁹ señala que el artículo 6° entiende a los EP de manera restrictiva, diferenciándolo de las sucursales y agencias. Mientras que el artículo 7° toma a los EP como género y a las sucursales y agencias como especie (lo correcto). El artículo 6° se puede entender en el sentido de que el EP es un “no domiciliado”, mientras que el artículo 7° señala que es un domiciliado pero sólo respecto a sus rentas de fuente peruana. Debíó indicarse sólo que los EP son domiciliados tributando sólo por rentas de fuente peruana. Los EP son personas jurídicas con todos los efectos que ello conlleva.

DURAN ROJO¹⁴⁰ señala que respecto a la técnica legislativa, cabe señalar que ésta es deficiente por la contradicción entre lo señalado en el citado inciso e) del artículo 7° y el segundo párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a lo que considera como establecimiento permanente. Efectivamente de la interpretación conjunta de ambas normas, podría concluirse que (i) el artículo 6° entiende al establecimiento permanente de manera restrictiva, diferenciándolo de las sucursales y agencias, mientras que el artículo 7° señala como género al EP, y a las sucursales y agencias como sus especies, (ii) el artículo 6° entiende que el EP es un no domiciliado y es gravado por sus rentas de fuente peruana, mientras que el artículo 7° establece que el EP es Domiciliado pero solo respecto a sus rentas de fuente peruana. Desde nuestra perspectiva, no solo por

¹³⁹ PANTIGOSO Francisco, Problemática actual de los Establecimiento permanente, IV Congreso anual de tributación empresarial CATE 2011, página 4.

¹⁴⁰ DURAN ROJO Luis Alberto, en Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados”, Revista Análisis Tributario Enfoque Internacional, páginas 10 y 11,

un tema conceptual sino también lógico, hay que entender que lo señalado en el artículo 7° de la LIR es lo que corresponde aplicar.

GILDEMEISTER¹⁴¹ señala que si bien es cierto que tanto la sucursal como la agencia constituyen el EP clásico, por decirlo de alguna manera, ello no es razón para que no se les incluya en el listado. Diferenciarlos del resto de establecimientos permanentes, como lo hace la LIR, puede conducir a una cierta confusión conceptual o a que se establezca una diferenciación en cuanto al resto de establecimientos permanentes, sin que en realidad exista diferencia conceptual alguna.

La contradicción radica en que el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta establece, en primer lugar, que se encuentran sujetas a este impuesto, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha Ley, sean considerados domiciliados en el país. Luego, en segundo lugar, indica que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana”.

Por tanto, si bien el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta clasifica como domiciliados a los establecimientos permanentes y especifica que el impuesto recaerá sólo sobre rentas de fuente peruana que perciban, sin embargo, el artículo 7° los clasifica como domiciliados “en cuanto a su fuente de renta peruana”.

De allí que podamos concluir que en el caso de los establecimientos permanentes, dentro de los cuales incluimos a las sucursales y agencias, a pesar de ser considerados en un principio como domiciliados y las consecuencias tributarias que ello conlleva, deberá tratárseles como si fuesen no domiciliados, tributando exclusivamente por su renta de fuente peruana.

De lo expuesto en los párrafos anteriores, consideramos que debe corregirse esta contradicción, la misma que puede conducir a errores y a diversas interpretaciones. Asimismo, incluiremos esta contradicción en nuestras conclusiones y nuestra sugerencia de cambio en las recomendaciones del presente trabajo de investigación.

¹⁴¹ GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO Alfredo en “Breves comentarios al modelo peruano y al convenio para evitar la doble tributación con Chile, en Revista Análisis Tributario N° 162 julio de 2001, página 20.

2.3.11.7.1 Establecimiento Permanente de empresas residentes en Chile.

Tal como lo señala la SUNAT en su informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 el establecimiento permanente debe tributar conforme a las reglas previstas para los sujetos domiciliados en nuestro país que son perceptores de rentas empresariales.

Para tal efecto, la definición de establecimiento permanente utilizada por la SUNAT fue la contenida en el artículo 5 del Convenio, conforme se aprecia de la nota 8 del informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000, y no la prevista en el artículo 3° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La definición realizada por la SUNAT en el informe mencionado en el párrafo anterior implica aceptar que mediante el Convenio se pueden crear hechos imposables. Tal como lo señala la doctrina en ningún caso los Convenios pueden crear un hecho imponible no previsto en su legislación interna ni modificar su configuración como por ejemplo de configuración instantánea a configuración periódica o viceversa, y menos crear un nuevo contribuyente, aspectos que deben ser regulados por el derecho interno del Estado de la fuente.

Por otro lado, el informe 150-2009/SUNAT del 31 de julio de 2009 señala que considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta Peruano.

Señala además que se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un mismo proyecto) y los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta

servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.

Para YAÑEZ SALGADO¹⁴² “Las reglas o límites materiales a la potestad tributaria establecidos en el Estado contratante de la fuente nunca pueden implicar la creación de un hecho imponible no previsto en la legislación interna ni la modificación de su configuración, aspectos que son de competencia exclusiva del Estado contratante de la fuente. De este modo, los CDIs no pueden convertir a un sujeto no residente (cuyo hecho generador es de configuración instantánea) en uno residente (cuyo hecho generador es de configuración periódica). Lo que resulta de la aplicación de los CDIs es que el Estado contratante en la fuente, tenga potestad tributaria de gravar las rentas generadas por un sujeto no residente, al configurarse un EP en su territorio, al amparo de la definición del CDI, pudiendo gravar dichas rentas de acuerdo a sus disposiciones internas pero con los límites contemplados en los CDIs”.

Prosigue la autora señalando que el pronunciamiento de la SUNAT supone que entiende que mediante un CDI se puede modificar la configuración de un hecho generador y crear un nuevo contribuyente, lo cual es totalmente erróneo. Por tanto, no puede darse al EP por servicios temporales, el tratamiento de un sujeto residente para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta peruano, pues ello implicaría ampliar el concepto de EP de nuestra legislación incorporando a un nuevo contribuyente que presta dicho servicio, de configuración instantánea a periódica, lo cual es contrario a la finalidad de los CDIs.

2.3.11.7.2 Contingencias tributarias por no constituirse como Establecimiento Permanente en el Perú.

Las empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil que califican como establecimiento permanente según la definición del Convenio y la Ley del Impuesto a la Renta, pero que no se constituye como tal, originará contingencias tributarias a la empresa nacional de ingeniería que subcontrato el servicio, siendo estos los siguientes:

¹⁴² YAÑEZ SALGADO Luciana, Op.Cit. páginas 725 a 734.

Las facturas emitidas por la empresa subcontrata no serán aceptadas como costo o gastos para el Impuesto a la Renta, debido a que las facturas debieron ser emitidas por el establecimiento permanente de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de pago vigente en el Perú.

El Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios de no domiciliados pagado a la SUNAT por las facturas emitidas por las empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil, no otorgan derecho al crédito fiscal del citado impuesto al no ser aceptadas como costo o gasto para el Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo mencionado en el punto a).

Los servicios facturados por la empresa subcontratada residente en Canadá, Chile o Brasil estarán gravados con el Impuesto General a las Ventas cuenta propia por concepto de servicios prestados en el Perú.

Se debió practicar la retención de Impuesto a la Renta de no domiciliado, debido a que la empresa subcontratada residente en Canadá, Chile o Brasil no se han establecido como establecimiento permanente ni han respetado lo establecido en los Convenios.

Al no practicarse la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado, la empresa nacional de ingeniería queda obligada a pagar el citado impuesto y declararlo ante la SUNAT, tal como lo establece el inciso e) del artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En base a los mencionado en los párrafos anteriores, podemos concluir que los establecimientos permanentes solo tributan en nuestro país por sus rentas de fuente peruana (y no por sus rentas de fuente extranjera) siendo considerados como personas jurídicas para todos los demás efectos y, por tanto, recae en ellos, la obligación personal de contribuir. En consecuencia, los establecimientos permanentes siguen las mismas reglas para la determinación de la base imponible y de la deuda tributaria, actúa como una persona jurídica domiciliada en el país, es decir, presenta sus declaraciones juradas, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las obligaciones contables y formales, incluyendo la de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

2.3.11.8. Rentas de fuente peruana.

Tratándose de sujetos no domiciliados, así como de las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, la suerte del tributo está supeditada a que la fuente generadora de la renta se ubique en nuestro país. Ello en aplicación de lo que en doctrina se conoce como el “Principio de la Fuente” o “del territorio”. De ahí que en su caso resulte necesario conocer con exactitud el lugar de ubicación de la fuente productora de la renta para de este modo establecer si el perceptor tiene o no la condición de sujeto pasivo en el Perú. La definición de este aspecto es fundamental porque dependiendo de la respuesta, existirá o no la obligación de tributar en el país.

Tratándose de aquellos contribuyentes que reúnan la condición de no residente o no domiciliado, así como de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras, el hecho imponible del gravamen viene constituido por la obtención de rentas, dinerarias o en especies de fuente nacional.

La ley del Impuesto a la Renta combina los criterios objetivos (fuente) y subjetivos (residencia) para gravar la renta. El artículo 6º opta por el criterio de domicilio mientras que el artículo 9º recoge el criterio de la fuente. El referido artículo 9º señala que independientemente del domicilio se encontrará gravado con el citado impuesto las transacciones que califiquen como rentas de fuente peruana.

Los artículos 9º, 10º y 11º de la Ley del Impuesto a la Renta mencionan las rentas que se pueden considerar de fuente peruana, detallando las diferentes modalidades de rendimientos que a criterio del legislador se encuentran contactadas con nuestro territorio.

De acuerdo con los citados artículos, para efectos de la aplicación del impuesto en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o incumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, entre otras:

La producidas por predios situados en el territorio nacional,

Las producidas por bienes o derechos situados físicamente o utilizados económicamente en el país,

La producidas por capitales colocados o utilizados económicamente en el país o pagadas por sujetos domiciliados en el país,

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades por parte de empresas o sociedades constituidas o establecidas en el país; y,

Las obtenidas por enajenación, redención, rescate de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú.

Es preciso mencionar que como regla general, tratándose de rentas derivadas de la prestación de servicios, el legislador ha considerado, que aún cuando no se disponga de un establecimiento permanente, tales rentas están sujetas al impuesto si la actividad se realiza total o parcialmente dentro de nuestro país. Así se infiere del texto de los incisos e) y f) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, a tenor de los cuales se consideran rentas de fuente peruana las originadas por el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleve a cabo en el territorio nacional con exclusión de las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar, entre otras, actividades vinculadas con actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo.

En general califican como rentas de fuente peruana las obtenidas en el país, excepto, las obtenidas por asistencia técnica, regalías y servicio digital las mismas que pueden ser prestadas en el territorio nacional o en el exterior pero que califican como rentas de fuente peruana si son utilizadas económicamente en el país.

Las rentas obtenidas por asistencia técnica estarán afectas en el país al Impuesto a la Renta aún teniendo su origen en actividades desarrolladas completamente en el extranjero, considerándose territoriales en base al aprovechamiento o utilización económica.

El concepto de asistencia técnica es definido en el artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose las actividades y servicios comprendidos y los excluidos del mismo. También se determina el alcance exacto del criterio de utilización económica en el país para efectos del impuesto, ligándolo a través de una presunción a la deducibilidad de la contraprestación por la asistencia técnica por parte de la empresa domiciliada pagadora de las rentas gravadas. De esta forma, se presume que la asistencia técnica se utiliza económicamente en el país cuando la empresa en cuestión toma un gasto o un costo por este concepto, obteniendo un ahorro o beneficio tributario proveniente de su deducción para propósitos de la determinación de su renta imponible.

La ley del Impuesto a la Renta requiere imprescindiblemente de la concurrencia de dos condiciones básicas para que se produzca el hecho imponible que constituye el objeto de su regulación y que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria en nuestro país. Las referidas condiciones son las siguientes:

- i) La existencia de un contribuyente no domiciliado, sea por negación o exclusión del concepto de domicilio contenido en el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, o en todo caso de una sucursal, agencia o establecimiento permanente en territorio peruano de contribuyentes no domiciliados en el país, siendo estos últimos gravados de una manera no muy distinta a como tributan las entidades domiciliadas en el país.
- ii) La obtención de parte del contribuyente no domiciliado de la sucursal, agencia o establecimiento permanentes de rentas de fuente peruana.

De acuerdo a los criterios establecidos en los artículos 9°, 10° y 11° de la Ley del Impuesto a la Renta se definen las rentas de fuente peruana, pudiendo afirmarse que cualquier renta de no domiciliado o de sucursales, establecimientos permanentes que no se encuentre ahí prevista estará fuera de la base jurisdiccional del Impuesto a la Renta y por lo tanto, no estará sometida a tributación en el Perú.

2.3.11.9 Fuente de la obligación tributaria.

Los contribuyentes no domiciliados así como las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras, el hecho imponible del gravamen

queda configurado con la obtención de rentas, dinerarias o en especie, de fuente peruana como son aquellas que se derivan de la prestación de servicios realizados al interior del territorio nacional, así como las que se originan en actividades que constituyan o califiquen como asistencia técnica, incluso cuando sea llevada a cabo en el extranjero, siempre que ésta sea utilizada económicamente en el país.

Tal como lo señala el profesor ATALIBA¹⁴³ en el momento en que, según el criterio legal (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia) se consuma un hecho imponible, en ese momento nace una obligación tributaria, que tendrá la estructura y características que la hipótesis de incidencia establecerá.

El legislador nacional ha cumplido con señalar, clara y expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta las circunstancias que limitan, definen o tipifican los elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible, en estricta observancia del principio de Reserva de Ley, que se encuentra consagrado en el artículo 74° de nuestra Constitución política. Así configura como elemento objetivo o material del hecho imponible la “obtención de rentas de fuente peruana” mientras que en el caso del elemento subjetivo o personal estaría dado por el vínculo que une dicho elemento objetivo con los no domiciliados, agencias o establecimientos permanentes, y que, según lo dispuesto por el legislador determina que recaiga en ellos la condición de sujetos pasivos de la obligación tributaria, o de deudores tributarios, tal como se señala en la norma VI del título preliminar de Código Tributario, que en nuestro ordenamiento precisa los alcances del indicado Principio de Reserva de Ley.

Lo normal es que la obligación tributaria nazca y se consigue en cada caso, en función de otros dos elementos, como son, la base imponible y la alícuota de gravamen, los cuales en este supuesto se regulan en forma separada en la misma ley, según se trate de sujetos no domiciliados que realicen actividades generadoras de renta de fuente peruana de manera directa o que operan en el país mediante una sucursal, agencia o establecimiento permanente

¹⁴³ ATALIBA Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, página 78.

La base imponible y la alícuota del gravamen conjuntamente con los elementos objetivo (presupuesto objetivo o material) y subjetivo (personal del presupuesto de hecho) son en consecuencia los elementos constitutivos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, y que en este sentido constituyen, componen, configuran, o forman o “dan el ser” de la citada obligación.

Por otro lado, cuando los no domiciliados son considerados simplemente como tales, el hecho imponible es de realización inmediata o instantánea. En cambio, tratándose de sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresa extranjera el hecho imponible es de realización periódica.

2.3.11.10 Régimen del Impuesto a la Renta – Personas no domiciliadas.

En nuestro país a los sujetos no domiciliados se les aplica el principio de territorialidad, significa que los referidos sujetos solo tributan por las rentas originadas que son consideradas rentas de fuente peruana por la Ley del Impuesto a la Renta.

La imposición del gravamen se sustenta en el principio de la fuente o principio del territorio, conforme al cual las personas domiciliadas en el exterior, sean personas naturales o jurídicas solo tributan en un determinado país por las rentas que en éste hayan sido producidas, esto es, por rentas imputables a fuentes en él localizadas.

Cuando son actividades realizadas de modo aislado, sin habitualidad ni presencia económica en ese territorio, los residentes en el exterior son tratados en la mayoría de países simplemente como tales, sujetándose a una tributación definida sobre las rentas territoriales provenientes de esa fuente.

En efecto, lo que surge recae sobre cada hecho aislado generador de renta, es decir, se trata de un tributo de realización instantánea (o inmediata) y no periódico. Significa que cada operación del no domiciliado, al carecer este de un establecimiento permanente situado en el país, tributa de manera separada y diferenciada de cualquier operación de ese mismo no domiciliado. De esta manera deberá tributar operación por operación mediante el mecanismo de la retención en la fuente, sin permitirse la compensación de pérdidas o ganancias, aún cuando deriven de actividades estrechamente relacionadas.

Siendo un tributo de realización inmediata, el Impuesto a la Renta de no Domiciliado se devenga, trayendo consigo el nacimiento de la obligación de retener, en la fecha de pago o abono de la renta de fuente peruana, salvo en el supuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo caso el contribuyente domiciliado que contabilice como costo o gasto dicha renta deberá abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca el registro contable, aún cuando ese importe no haya sido pagado o acreditado al beneficiario no domiciliado. Se debe precisar que como regla general el impuesto retenido se aplica sobre la renta bruta del contribuyente no domiciliado, pudiendo en ciertos casos deducir determinados porcentajes o determinados montos previstos en el artículo 76°, según sea la categoría de renta de fuente peruana que se haya generado. Así por ejemplo las rentas provenientes del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, para propósito de la retención se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados.

Los artículos 54° y 56° de la Ley del Impuesto a la Renta señalan las tasas aplicables, según el tipo de renta, a personas naturales y jurídicas no domiciliadas.

Por otro lado, se tiene como regla general que las personas que paguen o acrediten rentas a beneficiarios no domiciliados deben retener y abonar al fisco el impuesto determinado sobre las rentas comprendidas en los importes pagados, acreditados o devengados. El monto de la retención debe entregarse al Fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. De no efectuarse la retención del Impuesto a la Renta, los contribuyentes deberán pagar directamente el impuesto en los términos previstos en el inciso e) del artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En inciso e) del artículo 39° del Reglamento del Impuesto a la Renta señala que “En aquellos casos en los que existiendo la obligación de efectuar retenciones o percepciones, éstas no se hubieran efectuado o se hubieran realizado parcialmente, los contribuyentes quedan obligados a abonar al Fisco, dentro de los mismos plazos, el importe equivalente a la retención o percepción que se omitió realizar, informando al mismo tiempo, a la

SUNAT, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del agente de retención o percepción, de acuerdo a lo previsto en los artículos 78° y 78°-A de la Ley”. Así mismo, la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la Resolución de Superintendencia N° 002-2008/SUNAT¹⁴⁴ señala que los contribuyentes no domiciliados que obtengan rentas de fuente peruana, sobre las cuales no se hubiera realizado la retención del Impuesto a la Renta en la fuente deberán realizar el pago del impuesto no retenido mediante el formulario 1073, consignando el código del tributo 3061 – Renta no domiciliados por cuenta propia y el periodo correspondiente al mes en que procedía la retención.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en países con los cuales el Perú ha suscrito Convenios, este último resultará de obligada consulta y ello porque todos y cada uno de ellos contienen reglas específicas de reparto de la potestad tributaria entre los estados firmantes en función de las distintas clases o categorías de rentas obtenidas por un residente de uno de esos Estados y en ciertos supuestos, límites máximos de tributación en el Estado de la fuente por cada una de esas categorías respecto de las cuales se establezca una imposición compartida.

Certificado de Residencia

De conformidad con el Decreto Supremo N° 090-2008-EF¹⁴⁵, para la efectiva aplicación de los beneficios previstos en los Convenios se requiere la sustentación en el Perú, por parte del no domiciliado, de su condición de residente en el otro Estado contratante, mediante un Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente en dicho Estado. En tal sentido la Resolución de Superintendencia N° 230-2008/SUNAT¹⁴⁶ establece la forma,

¹⁴⁴ Resolución de Superintendencia N° 002-2008/SUNAT que establece las disposiciones y formularios para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y del Impuesto a las transacciones financieras del ejercicio gravable 2007 publicada en el diario oficial El Peruano el 8 de enero del 2008

¹⁴⁵ Decreto Supremo N° 090-2008-EF referido al Establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y regulación de la emisión de certificados de Residencia en el Perú, publicado en el diario oficial El Peruano el 4 de julio de 2008.

¹⁴⁶ Resolución de Superintendencia N° 230-2008/SUNAT que establece las formas y plazos en que se emitirán los Certificados de Residencia, publicada en el diario oficial El Peruano el 13 de diciembre del 2008.

plazo y condiciones en que se emitirán los Certificados de Residencia para la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y señala los Estados que cuentan con sistemas de verificación en línea con los cuales el Perú ha celebrado dichos convenios. A su vez, la Resolución de Superintendencia N° 203-2010/SUNAT¹⁴⁷ modificó la Resolución 230-2008/SUNAT estableciendo que el acto que resuelve la solicitud de los sujetos inscritos en el Registro Único de Contribuyentes, deberá ser notificado en un plazo de 10 días hábiles.

El citado Decreto Supremo señala que cuando el sujeto no domiciliado o residente en otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el Convenio. El sujeto no domiciliado podrá solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, para ello deberá adjuntar en su solicitud de devolución el Certificado de Residencia emitido por la Administración Tributaria del otro Estado contratante y en el caso que en ese otro Estado contratante no tenga regulación el Certificado de Residencia, se considerará como tal cualquier documento que emita la Entidad competente siempre que contenga la información referida a que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un Convenio y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el periodo de tiempo que se señale.

2.3.11.11 Establecimiento Permanente en Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta.

La expresión de establecimiento permanente se encuentra definida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta más no así en la misma Ley del citado impuesto.

El artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:

- a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:

¹⁴⁷ Resolución de Superintendencia N° 203-2010/SUNAT publicada en el diario oficial El Peruano el 10 de junio del 2010.

1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.

3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.

b) No constituye establecimiento permanente:

1. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

2. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.

3. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.

4. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un

comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.

6. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48 de la Ley.

c) Establecimiento permanente en el caso de empresas vinculadas:

El hecho que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, controle a una sociedad domiciliada o realice operaciones comerciales en el país, no bastará por sí solo para que se configure la existencia de un establecimiento permanente, debiendo juzgarse dicha situación con arreglo a lo establecido en los incisos a) y b) del presente artículo.

d) Establecimiento permanente en el caso de agencia:

Cuando media un contrato de agencia que implica la existencia de un establecimiento permanente calificado con arreglo a este artículo.

De acuerdo a lo mencionado en el inciso a) del artículo 3° del Reglamento en él se enumeran las circunstancias o actividades económicas desencadenantes de su configuración desde una perspectiva fiscal, mientras que en el inciso b) se mencionan a los que no se incluyen en este término. Dicha enumeración, en general, incluye supuestos con un fuerte componente de presencia física como característica indispensable para la existencia de un establecimiento permanente en el país

A su vez el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que

“Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el

país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes no domiciliados solo tributan por las rentas de fuente peruana.

Tal como lo señala CHIARELLA PRIVETTE¹⁴⁸

“...Este punto es sumamente importante ya que al amparo de dicha norma el e.p. local de una empresa brasileña, canadiense o chilena, percibiera rentas de fuente extranjera, éstas no se encontrarían sujetas al Impuesto a la Renta en el Perú por más que fueran “atribuibles” al establecimiento permanente según el CDI de que se trate. En efecto, un CDI nunca crea derechos a favor de un Estado Contratante de someter a imposición rentas que no estén gravadas según su propia legislación interna”.

Este mismo autor señala que “de conformidad con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 9° de la LIR, califica como una renta de “fuente peruana” la “(...) obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país”. Considerando la redacción de dicha disposición, surge la duda respecto de si e.g. calificaría como una renta de fuente peruana la derivada de la prestación de servicios dentro de territorio peruano, que califiquen como una asistencia técnica utilizada económicamente en el extranjero (i.e. asistencia técnica brindada a un sujeto “no domiciliado” en el Perú).

El inciso e) del artículo 9° antes citado establece claramente que califica como de fuente peruana la renta originada en “actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”.

Al respecto BYRNE SANTA MARÍA y JOO GARFIAS¹⁴⁹ señalan que en el caso se preste la asistencia técnica desde el Perú a favor de un sujeto no domiciliado, el tratamiento

¹⁴⁸ CHIARELLA PRIVETTE José, Op. Cit. páginas 145 a 147.

¹⁴⁹ BYRNE SANTA MARÍA Mónica y JOO GARFIAS Eduardo, en Precisiones sobre la Regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa peruana, X jornadas nacionales de derecho tributario, diciembre 2008 del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, página N° 16.

tributario no necesariamente será el mismo en la medida que el servicio no es utilizado económicamente en el país. En efecto, la asistencia técnica sólo es renta de fuente peruana cuando la misma es utilizada en el país, por lo que en este caso podemos tener dos posibles interpretaciones a la norma: (i) que el servicio, por el mero hecho de ser llevado a cabo en el país, genere rentas que califican como renta de fuente peruana, (ii) sin perjuicio de la norma general antes mencionada, al haber una norma específica que regule los servicios de asistencia técnica ésta debe ser aplicada, debiéndose considerar la renta como una renta de fuente extranjera al haberse utilizado el servicio en el exterior.

Pese a que ambas alternativas pueden ser consideradas válidas, la segunda alternativa es la que goza de mayor aceptación en el medio local, considerando sobre todo que la misma se basa en una interpretación conservadora que podría ser seguramente recogida por la Administración Tributaria. Siendo ello así, las rentas que obtenga una persona domiciliada por servicios de asistencia técnica utilizados en el extranjero, serán consideradas de fuente extranjera.

En tal sentido, de calificar como renta de fuente extranjera la determinación y pago de la misma se ha de ceñir a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, se sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen las distintas fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultará una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada. Así mismo, la norma en cuestión prohíbe la compensación de la pérdida neta total de fuente extranjera a fin de determinar el impuesto.

Para GILDEMEISTER¹⁵⁰ el numeral 1 del inciso a) de la norma en cuestión incluye tanto una definición general de Establecimiento Permanente – parecida a la definición genérica establecidas en el modelo OCDE y en el modelo ONU, así como un listado de diversas organizaciones o lugares considerados establecimientos permanentes”; añadiendo en cuanto a la definición genérica, que “esta incluye el elemento de fijeza característico de los establecimientos permanentes, así como la existencia de un lugar de negocios, esto es,

¹⁵⁰ GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo en “Breves comentarios al modelo peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile”, en Revista Análisis Tributario, octubre 2001, páginas 17 a 19.

que las actividades de la empresa extranjera deben efectuarse en dicha instalación de negocios”.

También explica que la lista de supuestos establecimientos permanentes en la legislación peruana ofrece ciertas particularidades, al menos si la comparamos con los modelos internacionales como el de la OCDE o el de la ONU inclusive, dado que al contrario de lo que sucede en los referidos modelos, el listado en cuestión es limitativo, en la medida que solamente se consideran establecimientos permanentes a los supuestos allí mencionados, siempre y cuando cumplan con las condiciones específicas en la definición general.

Los establecimientos permanentes solo tributan en nuestro país por sus rentas de fuente peruana (y no por sus rentas de fuente extranjera) siendo considerados como personas jurídicas para todos los demás efectos y, por tanto, recae en ellos, la obligación personal de contribuir. En consecuencia, los establecimientos permanentes siguen las mismas reglas para la determinación de la base imponible y de la deuda tributaria, actúa como una persona jurídica domiciliada en el país, es decir, presenta sus declaraciones juradas, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las obligaciones contables y formales, incluyendo la de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Podemos inferir que a los establecimientos permanentes se aplica el principio de territorialidad, es decir, solo tributan por las rentas originadas que son consideradas rentas de fuente peruana.

Los establecimientos permanentes compensarán rentas negativas con positivas y pérdidas de capital con ganancias de capital. Lo que nuestro ordenamiento legal no permite es la compensación de las utilidades de un establecimiento permanente con las pérdidas de otro establecimiento permanente aún cuando pertenezcan a una misma entidad o sociedad no domiciliada, según lo establecido en el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se debe precisar que en el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta existe una definición de la expresión establecimiento permanente para los fines de dicho impuesto. Sin embargo, debe tenerse presente que en los Convenios suscritos por el Perú también proporcionan el concepto de establecimiento permanentes, los mismos que forman

parte de nuestro ordenamiento legal, prevaleciendo sus disposiciones sobre el concepto de establecimiento permanente contenido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3.11.12 Establecimientos Permanentes en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú.-

Los Convenios celebrados por nuestro país establecen con carácter general, la tributación exclusiva de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa, salvo que la misma opere en otro Estado a través de un establecimiento permanente (Artículo 7° de los Convenios). Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, este último Estado puede gravar limitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los “beneficios” (renta neta) obtenidos por dichos establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo. De esta manera, la realización de actividades a través de un establecimiento permanente se presenta como condición para que las rentas empresariales pasen a ser gravadas también en el Estado de la fuente debiendo aplicarse en ese supuesto medidas para evitar que se produzca la doble imposición sobre dichos beneficios.

Una vez determinada la definición de establecimiento permanente bajo los alcances del Convenio, se debe establecer si con arreglo a la legislación interna del Estado de la fuente, las rentas (beneficios empresariales) que le son atribuibles a dicho establecimiento se encuentran gravadas o no, teniendo en consideración que conforme al principio de reserva de ley ningún tributo puede ser exigido sino es con base en la ley.

La existencia de un establecimiento permanente tal como lo configura el Convenio aplicable, constituye el factor o presupuesto habilitante que hace posible que el Estado de la fuente pueda someter a imposición a empresas residentes del otro Estado contratante cuando operen en su territorio a través del mismo.

Determinadas situaciones de hecho que constituyen establecimiento permanente con arreglo a los Convenios, que no serían constitutivas de establecimiento permanente bajo nuestra legislación interna en la medida que sean consecuencia de actividades desarrolladas por residentes en países con convenios. Citamos como ejemplo que algunos Convenios

contemplan la existencia de establecimientos permanentes por actividades económicas ocasionales o temporales, que no se encuentran comprendidas dentro del concepto más restrictivo del establecimiento permanente previsto a nivel interno. Estas pueden ser la prestación de servicios de consultoría, obras o proyectos de instalación, construcción o montaje, teniendo como referencia la duración de las mismas, usualmente dentro periodo de doce (12) meses.

Los Convenios suscritos por el Perú suelen disponer que constituye establecimiento permanente la prestación de servicios por parte de una empresa, incluido los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso que tales actividades prosigan (con relación al mismo proyecto o con un proyecto relacionado) en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de un plazo, normalmente de 183 días, pactado bilateralmente en el Convenio, dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses. Los citados Convenios también prevén dentro de ese rubro a las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ello que tengan un plazo de ejecución específico pactado por las partes contratantes.

En cualquier caso, debe advertirse que la extensión del concepto establecimiento permanente a estos supuestos en función de un determinado periodo de duración de las actividades, opera para los casos que no exista un lugar fijo de negocios, porque de existir, resultaría aplicable dicho criterio, sin entrar a considerar el periodo de duración de la prestación de servicios o de las obras de construcción, instalación o montaje.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que no todos nuestros Convenios contienen exactamente la misma definición de establecimiento permanente.

2.3.11.13 Incorporación de los Convenios al Derecho Interno.

Los Convenios son tratados internacionales cuyo objeto fundamental es prevenir situaciones de doble imposición, señalando reglas para delimitar la potestad tributaria de

los Estados signatarios, lo cual se realiza tal como lo sostiene SOL GIL¹⁵¹ “a través de un reparto concertado de las materias imposables, estableciéndose el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida en otros casos.

Los Convenios una vez que son aprobados por el Poder Legislativo y Ejecutivo pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno, tal como lo establece el artículo 55° de nuestra Constitución Política de 1993 señalando que “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional“. A su vez, el artículo 56° de la misma Constitución señala que “los Convenios deben ser aprobados por el Poder Legislativo vía resolución legislativa para luego ser ratificado por el Presidente de la República mediante Decreto Supremo”.

A su vez, el artículo 3° de la Ley 26647 señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado Peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos.

Sin embargo, en la Constitución política de 1979¹⁵² en su artículo 101° decía “los tratados internacionales celebrados por el Perú con otros Estados, forman parte del derecho nacional. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalece el primero”. La Constitución de 1993 ha suprimido este principio, generando un problema de interpretación jurídica en el sentido de la prelación de las leyes en el ámbito interno de nuestro país.

A su vez, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia ha emitido reiterados fallos, entre ellos, la sentencia de fecha 19 de octubre de 2000 que recayó sobre la demanda contencioso administrativa que interpusiera Tiendas Correa S.A. contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1236-98-SALA de ADUANAS emitida el 23 de junio de 1998 señala

¹⁵¹ SOL GIL Jesús, Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición, En: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 82.

¹⁵² Constitución política del Perú aprobada por la Asamblea Constituyente promulgada el 12 de julio de 1979, vigente desde el 28 de julio de 1980.

“que un tratado a diferencia de una ley ordinaria, es producto del imperio de dos o más Estados, que se obligan a su cumplimiento y del que no se pueden sustraer unilateralmente, que es lo que en doctrina del Derecho Internacional se denomina “Pacta Sunt Servanda”.

De lo glosado en los párrafos anteriores se deduce que existe una controversia de interpretación jurídica en el sentido de la prelación de las leyes, pues siempre existirá la duda respecto a la prevalencia del Convenio sobre la ley interna o viceversa. Sin embargo, el criterio utilizado por la Corte Suprema de Justicia mencionado en el párrafo anterior confirma que un Tratado o Convenio se encuentra por encima de la ley interna. Esta posición la mencionaremos en nuestras conclusiones y recomendaremos que la Administración Tributaria precise en una norma legal que un Convenio se encuentra por encima de la Ley interna.

2.3.11.14 Aplicación preferente del Concepto de Establecimiento Permanente de los Convenios.

Los Convenios deberán ser aplicados de igual manera que debe aplicarse la normativa interna, siempre que se encuentren involucrados contribuyentes residentes en los Estados contratantes. Tal como lo ha explicado GARCIA NOVOA¹⁵³, interactuando con la normativa interna, los Convenios crean un “micro sistema” que regula las relaciones tributarias entre personas residentes en ambos Estados firmantes y la necesaria interacción del CDI con la normativa interna para fijar el orden jurídico aplicable a los hechos imposables internacionales”

El CDI contiene asimismo el alcance y significado de esta expresión, por lo que, dada su aplicación preferente, será esta norma internacional la que delimite las condiciones

¹⁵³ GARCIA NOVOA César, “Interpretación de los Convenios de doble imposición internacional”, En: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 82.

calificatorias de la realidad a la que le resulta aplicable, con independencia del resultado al que pueda llegar con la aplicación de la legislación interna¹⁵⁴.

No obstante, se debe tener presente que nuestra Constitución política de 1993 no sitúa a los tratados internacionales en una posición de prevalencia frente a la ley interna. Ante esta situación, se viene entendiendo que las disposiciones internas que se opongan o contradigan de alguna forma a lo previsto por los Convenios deben resultar inaplicables a favor de lo establecido en los mencionados Convenios.

La afirmación mencionada en el párrafo anterior se encuentra avalada por la jurisprudencia nacional que hoy converge en el reconocimiento de tal regla de prevalencia, aunque a lo largo del tiempo haya adoptado criterios diferentes. Así por ejemplo con relación a este asunto, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido en reiterados fallos, entre ellos, la sentencia¹⁵⁵ de fecha 20 de setiembre de 2001 señala que “ un tratado a diferencia de una ley ordinaria, es producto del imperio de dos o más Estados, que se obligan a su cumplimiento y del que no se pueden sustraer unilateralmente lo que en doctrina del Derecho Internacional se denomina Pacta Sunt Servanda y que, en ese sentido, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969, que informa la doctrina sobre la materia y que ha sido ratificada por el decreto Supremo N° 029-2000-RE en su artículo 27° claramente estipula que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”

En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal sostuvo tal postura en la Resolución que recayó sobre el expediente N° 3041-A-2004 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señalando que en caso de un conflicto entre un tratado y la ley, prevalece el

¹⁵⁴ GARCIA PRATS Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente* Editorial Tecnos S.A. Madrid 1996, página 90.

¹⁵⁵ Sentencia que confirmó la sentencia emitida por la Sala Civil Transitoria de fecha 19 de octubre de 2000 que había sido declarado infundada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Tiendas Correa S.A. y la invalidez jurídica de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1236-98-Sala de Aduanas.

primero, en aplicación de los principios de Pacta Sunt Servanda y primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno”.

Ambas sentencias recogen el criterio de supremacía de los tratados sobre las normas internas, el cual no tiene efectos derogatorios sobre las normas internas que le sean opuestas, sino únicamente las deja inaplicables a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado derivadas de su condición de parte de un Tratado o Convenio. En tal sentido, la ley interna resultará aplicable en todos los supuestos en que no se contraponga con lo dispuesto en el Tratado o Convenio.

La delimitación de lo que constituye “establecimiento permanente” resultará ordenado por las disposiciones del Convenio que resulte pertinente, siempre que se encuentren involucrados contribuyentes residentes en alguno de los Estados contratantes (Canadá, Chile, Brasil) en la medida que las normas internas que regulan esa figura se encuentran en una posición horizontal respecto a las establecidas en dichos Convenios. No obstante, la creación del hecho imponible tiene y tendrá su origen, como regla, en la legislación nacional, dado que las disposiciones internas que configuran el hecho imponible de los impuestos cubiertos por un Convenio se encuentran en posición vertical frente a las normas convencionales.

2.3.11.15 Régimen de tributación de los Establecimientos Permanentes en el Perú de empresas residentes en países con los cuales el Perú ha suscrito un Convenio.

La calificación de la existencia o no de un establecimiento permanente en el país debe hacerse ponderando lo que los Convenios suscritos por el Estado Peruano dispongan al efecto, siempre que el no residente provenga de un Estado suscriptor de un Convenio con el Perú, en la medida en que los mismos deben ser interpretados y aplicados por ambas partes de forma simétrica. En nuestro país, los Convenios tienen preponderancia sobre las normas internas. Más aún, teniendo en cuenta que los alcances del concepto general de establecimiento permanente se encuentra plasmado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto que los Convenios se incorporan en el sistema jurídico nacional con rango de Ley, siendo esta última una norma de mayor jerarquía y, por tanto de aplicación preferente.

La definición de establecimiento permanente de los Convenios suscritos por el Perú resultará aplicable con carácter prevalente cuando los supuestos de establecimiento permanentes comprendidos en dichos Convenios no coincidan con los previstos en la legislación interna. Al ser esta una expresión definida en los Convenios (como regla general en el artículo 5º) deberá acudirse a su sentido y no de manera automática a lo establecido en nuestra legislación interna. En esa medida, dadas las singularidades propias de cada Convenio, deberemos remitirnos al tenor de los mismos para concretar el significado que se le atribuye a expresión en cada caso.

Al respecto GARCIA NOVOA¹⁵⁶ señala que los tratados sobre doble imposición otorgan preponderancia a la hora de interpretar las expresiones contenidas en el convenio, incluso cuando el convenio respectivo les atribuya un significado particular en cuyo caso habrá que estar en esas particularidades.

Solo en el caso que una expresión no sea definida en el mismo deberá recurrirse, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, al significado que le atribuya la legislación interna de los Estados contratantes.

GARCIA NOVOA complementa la idea explicando que la finalidad de las definiciones expresas contenidas en los tratados de doble imposición “es garantizar el objeto del CDI, asegurando un equilibrio en las definiciones que no privilegie el sentido que le podría dar un determinado vocablo el ordenamiento interno de uno de los estados firmantes”.

En resumen consideramos que al encontrarse la definición establecimiento permanente definida en los Convenios concertados según el modelo de la OCDE, el significado comprendido en ellos prevalecerá sobre el que le atribuya la legislación interna, dado que en ese caso esta última no sería aplicable.

Sin embargo, la incidencia de los Convenios en ese campo de ningún modo conlleva alterar simultáneamente el régimen fiscal que finalmente debe aplicarse a tales establecimientos

¹⁵⁶ GARCIA NOVOA César, “Interpretación de los Convenios de doble imposición internacional”, En: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 45.

permanentes, de modo que los beneficios que le sean atribuibles deberán tributar en el país conforme a las disposiciones que al respecto establece nuestra legislación interna. En vista de ello, corresponde destacar que la concurrencia de alguna de las circunstancias constitutivas de la existencia de un establecimiento permanente, atendiendo a lo dispuesto en los citados Convenios, determinará que las rentas de fuente peruana que obtengan tributen en el país de modo prácticamente idéntico a como lo hacen las personas jurídicas domiciliadas.

La Ley del Impuesto a la Renta regula la tributación efectiva de las rentas así obtenidas, de forma que la determinación y pago del impuesto atribuible a dichos establecimientos permanentes se efectuará, salvo por ciertas particularidades, con arreglo a las disposiciones del régimen general de los perceptores de rentas de tercera categoría. Esto significa que las reglas materiales contenidas entre otros, en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la tributación de las rentas pagadas o acreditadas a personas del exterior no serán de aplicación y, por tanto, en ese caso no existirá la obligación de practicar la retención del impuesto, como ocurre cuando los no domiciliados obtienen rentas de fuente peruana sin mediación de un Convenio.

Para CALDERÓN CARRERO¹⁵⁷ La existencia de un establecimiento permanente de acuerdo al Convenio, solo constituye el presupuesto habilitador de la tributación de las rentas que le sean atribuibles en el Estado de la fuente “pero no establece per se tal imposición si esta no está establecida en su legislación interna”.

A su vez, tal como lo refiere ALTAMIRANO¹⁵⁸

“los efectos que produce la existencia de un EP deben ser reglados en la normativa interna de los Estados, en razón del principio de legalidad, el cual impide que una norma de directa aplicación haga nacer obligaciones tributarias no previstas en las normas internas. Por ello, los convenios para

¹⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel “La tributación de los beneficios empresariales”, En: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 153.

¹⁵⁸ ALTAMIRANO, Alejandro C. En: GODOY Juan Pablo, Estudios de derecho internacional tributario: Los Convenios de doble imposición, Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, página 118.

evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación”.

Esto significa que no todas las rentas que pudiera obtener el establecimiento permanente, como consecuencia de las actividades (comerciales o empresariales) llevadas a cabo por el mismo en nuestro territorio, estarán sometidas a imposición en el país, debe tratarse de una renta gravable conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y además solo estará gravada si es de fuente peruana.

Por otro lado, pueden existir rentas atribuibles al establecimiento permanente, pero que no se encuentran tipificados en la ley interna, en este caso no estará sujeta al impuesto en el Perú. Ello debido a que los Convenios no pueden crear hechos imponibles, debiendo ser la ley interna, entendida en sentido formal, la que establezca todos los elementos del hecho imponible. Se debe establecer si existe una ley interna que fundamente la tributación en el Perú de las rentas obtenidas a través de dichos establecimientos permanentes.

2.3.11.16 Obligaciones de los establecimientos permanentes en el Perú:

Los establecimientos permanentes constituidos en el Perú están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, contar con registros contables de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario y las reglas establecidas por la Administración Tributaria, determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría (rentas empresariales), presentar declaraciones juradas, sujetarse a las acciones necesarias para el cobro de la deuda tributaria y a fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria. En efecto, el informe N^a 040-2010-SUNAT/2B000 establece que las sucursales en el Perú de una sociedad extranjera, así como el establecimiento permanente u oficina de representación de la misma, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC en la medida que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT. A continuación se detallan las obligaciones tributarias que deben cumplir:

Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de acuerdo con lo señalado en el artículo 1 de la ley del Registro Único de Contribuyentes¹⁵⁹ Así como lo establecido en el numeral 12 y 24 del Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT¹⁶⁰

Emitir comprobantes de pago de acuerdo a la Ley y el Reglamento de Comprobantes de Pago¹⁶¹

Llevar libros y registros contables de acuerdo a las normas contables y tributarias vigentes, tal como lo establece el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, así como el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución de Superintendencia 234-2006/SUNAT¹⁶² y demás normas modificatorias.

Realizar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, según lo establecido en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Liquidar el Impuesto a la Renta anual y presentar la Declaración Jurada Anual, según lo establecido en los artículos 55° y 79° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La prestación de servicios estará sujeta al Impuesto General a las Ventas, según el artículo 1° de la Ley del citado impuesto y el artículo 2° de su Reglamento¹⁶³.

¹⁵⁹ Ley del Registro Único de Contribuyentes aprobado por el Decreto Legislativo N° 943 publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de diciembre de 2003 y demás modificatorias.

¹⁶⁰ Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de setiembre de 2004.

¹⁶¹ Ley de Comprobantes de pago N° 25632 del 24 de julio de 1992 y su Reglamento aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de enero de 1999.

¹⁶² Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT publicado en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 2006.

¹⁶³ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF publicado en el diario oficial El Peruano del 15 de abril de 1999 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF publicado en el diario oficial El Peruano del 31 de diciembre de 1996.

Impuesto Temporal de los activos netos (ITAN), conforme a lo establecido por la Ley N° 28424 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 025-2005-EF¹⁶⁴

Liquidar y pagar en los plazos señalados por el Código Tributario las contribuciones a Essalud y las retenciones para el fondo de pensiones (AFP u ONP) e Impuesto a la Renta de quinta categoría de los trabajadores a cargo del establecimiento permanente.

Si la empresa subcontratada residente en Canadá, Chile o Brasil ha prestado sus servicios para una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y actividades de supervisión o servicios empresariales y califica como establecimiento permanente pero no se constituye como tal en nuestro país ni se inscribe en el Registro Único de Contribuyente (RUC), surgiendo las contingencias tributarias para la empresa nacional que los contrato.

La empresa nacional que subcontrato el servicio no tiene la forma de controlar y exigir a las empresas subcontratadas residentes en Canadá, Chile o Brasil que se constituyan como establecimiento permanente y tributen en el Perú por sus rentas percibidas.

2.3.11.17 Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los Convenios según la legislación peruana.

A fin de aplicar correctamente las disposiciones de los Convenios, en operaciones que intervienen sujetos residentes en distintas jurisdicciones tributarias, es importante tener en cuenta el siguiente orden:

Se debe analizar la transacción económica en la que intervenga el residente extranjero a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta:

Si no hay hecho imponible: No hay impuesto que pagar, no se recurre al Convenio.

Si hay hecho imponible: se determina la obligación tributaria, base imponible y tasa.

¹⁶⁴ Ley N° 28424 publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de diciembre de 2004 y Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 025-2005-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 16 de febrero de 2005.

Revisar si en el Convenio vigente se grava dicho hecho imponible. Si solo tributa en el Estado de Residencia, en el Estado de la Fuente o compartida. Se verifica si el Convenio impone límites.

Evaluar, si es aplicable, regresar al derecho interno para gravar el hecho imponible con los límites del Convenio:

Se debe identificar si la legislación interna del Estado contratante donde realice la operación del inversionista extranjero, grava la operación internacional,

De encontrarse gravada la renta generada por la operación internacional, deberá verificarse las disposiciones del Convenio que resultan aplicables tanto al inversionista extranjero como a la operación en concreto; y

De ser aplicable el Convenio, deberá identificarse si el Convenio concede reducciones impositivas o exenciones que beneficien al perceptor del ingreso.

Concluimos que la existencia de un establecimiento permanente de una empresa residente en el otro Estado que ha suscrito un Convenio con el Perú, determinará su sometimiento al impuesto en el país bajo las reglas generales aplicables a las personas jurídicas domiciliadas.

Sin embargo, se debe tener presente que los Convenios no entran a delimitar en que forma deben computarse las rentas de establecimientos permanentes situados al interior de nuestro territorio (Estado de la fuente), aunque si contienen límites materiales que inciden de modo relevante sobre la determinación de la base imponible del establecimiento permanente. Los citados límites se encuentran recogidos en la cláusula general de tributación de beneficios empresariales de los Convenios suscritos por el Perú (artículo 7º) que continúan con la cláusula general de establecimiento permanente (texto contenido en el artículo 5º), en tanto y en cuanto el precepto citado en primer lugar se refiere fundamentalmente a la imposición del establecimiento permanente.

Estas reglas buscan delimitar el alcance del poder tributario del Estado de la fuente, una vez que se ha determinado que tal Estado de la fuente puede someter a imposición a la empresa

residente en el otro Estado contratante, en la medida que opera en su territorio través de un establecimiento permanente, circunscribiendo el gravamen objetivamente a aquellas rentas o beneficios que sean imputables o atribuibles a dicho establecimiento permanente, con relación a actividades comerciales o empresariales desarrolladas por el mismo. El hecho que una empresa no residente o no domiciliada disponga de un establecimiento permanente en el país, no implica que todas las rentas de fuente peruana que obtenga deban ser incluidas en la base imponible de dicho establecimiento permanente. Para que ello sea necesario, aquellas rentas deberán ser atribuibles a su establecimiento permanente en el Perú.

El numeral 1 del artículo 7° del Convenio suscrito con Canadá señala que

“los beneficios obtenidos por un establecimiento permanente de una empresa pueden someterse a imposición en el Estado de ubicación del mismo pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente”,

Se debe tener en cuenta la regla establecida en el numeral 2 del artículo 7° que establece “se atribuirán a dicho esta establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

De lo mencionado en los numerales 1 y 2 de artículo 7° se deduce que la atribución de beneficios al establecimiento permanente debe hacerse en función del denominado criterio de la “entidad funcionalmente separada”, considerando al establecimiento permanente para estos efectos como una empresa hipotéticamente distinta y funcionalmente separada de las restantes partes de la empresa a la que pertenece, asumiendo que realiza sus propia operaciones pero también que asume sus propios riesgos, la propiedad económica de los activos y una porción de capital “libre” que le permita funcionar como si verdaderamente fuera una entidad distinta, con trascendencia para el conjunto de operaciones.

2.3.12 Impuestos pagados en exceso y en defecto.

2.3.12.1 Retención del Impuesto a la Renta sobre renta bruta.

Rentas Empresariales.

Las personas que paguen o acrediten rentas a beneficiarios no domiciliados deben retener y abonar al fisco el impuesto determinado sobre las rentas comprendidas en los importes pagados, acreditados o devengados. El monto de la retención debe entregarse al Fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. De no efectuarse la retención del Impuesto a la Renta, los contribuyentes no domiciliados deberán pagar directamente el impuesto en los términos previstos en el inciso e) del artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El agente de retención deberá practicar la retención del Impuesto a la Renta establecida en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta y pagar el impuesto a la SUNAT. La retención se practica sobre la renta bruta y no se permite la deducción de pérdidas.

En efecto, el inciso e) del artículo 39° del Reglamento del Impuesto a la Renta señala que

“En aquellos casos en los que existiendo la obligación de efectuar retenciones o percepciones, éstas no se hubieran efectuado o se hubieran realizado parcialmente, los contribuyentes quedan obligados a abonar al Fisco, dentro de los mismos plazos, el importe equivalente a la retención o percepción que se omitió realizar, informando al mismo tiempo, a la SUNAT, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del agente de retención o percepción, de acuerdo a lo previsto en los artículos 78° y 78°-A de la Ley”

Las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú que subcontratan a empresas no domiciliadas o residentes en el exterior para que presten en nuestro país servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría, están obligadas a practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados con la tasa del 30% sobre el total del servicio subcontratado o renta bruta, tal como lo establece el primer párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 39° de su Reglamento. Si los servicios prestados califican como asistencia técnica y cumple con acreditar que la asistencia técnica

ha sido prestada efectivamente, la retención será del 15% tal como lo establece el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de empresas domiciliadas o residentes en Brasil se les practica la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado con la tasa del 15%, siempre y cuando acredite su residencia en dicho país, en caso contrario se aplicara la retención.

Si las empresas subcontratadas residen en Canadá o Chile, y los servicios son prestados por un periodo no mayor de 183 días, no se debe practicar la retención del referido impuesto; para ello la empresa no domiciliada deberá acreditar su residencia en Canadá o Chile con el Certificado de Residencia vigente emitido por la Administración Tributaria de dichos países.

Si la empresa realiza o ha realizado su actividad a través de un establecimiento permanente, este último Estado puede gravar limitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los “beneficios” (renta neta) obtenidos por dichos establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo. De esta manera, la realización de actividades a través de un establecimiento permanente se presenta como condición para que las rentas empresariales pasen a ser gravadas también en el Estado de la fuente debiendo aplicarse en ese supuesto medidas para evitar que se produzca la doble imposición sobre dichos beneficios.

ZEGARRA VILCHEZ¹⁶⁵ señala “la deuda tributaria del sujeto no residente que presta servicios temporales se calcula sobre una renta neta, sin embargo la obligación establecida en la Ley del Impuesto a la Renta para el agente de retención se calcula sobre una renta bruta que no respeta la deuda tributaria del contribuyente no residente. La consecuencia de esta situación es que siempre se retendrá en exceso, desnaturalizando con ello la finalidad de los CDI, así como la causa y finalidad de la obligación de los agentes de retención. No

¹⁶⁵ ZEGARRA VILCHEZ Juan Carlos “La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de los servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, páginas 363 y 364.

existe ninguna justificación jurídica para que el monto de la obligación del agente de retención sea mayor a la deuda del contribuyente.

Este mismo autor señala "...que no es posible que el agente de retención pueda retener sobre rentas netas, salvo que considere una interpretación agresiva en virtud de la cual el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente al caso concreto. Si el contribuyente no domiciliado desea solicitar la devolución de lo retenido en exceso el contribuyente tendría que contabilizar en forma separada las operaciones del EP, debiendo acreditar ante la Administración Tributaria peruana la existencia y fehaciencia de los gastos efectivamente incurridos, necesarios para los fines del servicio prestado. Para tal efecto podría utilizar cualquier documento público o privado emitido en el Perú que, adicionalmente, cumpla con todos los requisitos formales previstos por las normas tributarias, de ser el caso. Tratándose de documentos extendidos en el exterior se requeriría la legalización de los mismos por los funcionarios consulares respectivos, con firma autenticada posteriormente por el Ministerio de Relaciones Exteriores, de acuerdo con los artículos 508° y 509° del decreto Supremo 076-2005-RE, reglamento Consular del Perú. Así mismo, tales documentos del exterior deberán contener los requisitos mínimos que establece el tercer párrafo del artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de empresas subcontratadas residentes en la Comunidad Andina como Colombia, Bolivia y Ecuador, la retención se practicará en la fuente, de acuerdo con el artículo 14° de la Decisión 578 la misma que señala

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto”.

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores, concluimos que a las empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil, que han sido subcontratadas para prestar servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país y por un periodo de tiempo menor a 183 días no se les debe practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado.

Si los servicios son prestados en las mismas condiciones pero por un periodo de tiempo mayor a 183 días, las empresas subcontratadas residentes en Canadá, Chile y Brasil deben de constituirse en nuestro país como un establecimiento permanente y pagar el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente peruana atribuibles al mismo así como pagar como cuenta propia el Impuesto General a las Ventas cuenta propia por los servicios prestados en el país.

Para el caso de empresas subcontratadas residentes en la Comunidad Andina como Colombia, Bolivia y Ecuador, la retención se debe practicar sobre la renta bruta.

Rentas personales.

El personal que trabaja en relación de dependencia para las empresas no domiciliadas residentes en Canadá, Chile, Brasil o la Comunidad Andina (Colombia, Bolivia y Ecuador) destacados a nuestro país para prestar servicios técnicos y de asistencia técnica a una empresa nacional de ingeniería en el Perú, percibe renta de fuente peruana, tal como lo establece el inciso f) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta.

El artículo 14º de los Convenios que regula los servicios personales independientes señala que las personas naturales que presten servicios a empresas domiciliadas en el Perú solo pueden ser sometidas en el Perú cuando dicha persona permanezca en nuestro país por un periodo mayor a 183 días y solo por las rentas obtenidas en el Perú, estableciendo como limite la tasa del 10%.

El numeral 2) del artículo 15º de los Convenios que regula la forma cómo deben tributar los servicios personales dependientes, señala que las remuneraciones obtenidas por un residente en un Estado contratante por razón de su empleo solo pueden someterse a imposición en su país de residencia, siempre y cuando no haya permanecido en el Estado donde se presta el servicio en uno o varios periodos por más de 183 días en cualquier periodo de 12 meses contados a partir del primer día o del último día del año calendario de que se trate, y además haya percibido una remuneración en el año calendario de que se trate mayor a \$ 10,000 dólares Canadienses o su equivalente en moneda nacional (solo aplicable al Convenio con Canadá).

El artículo 13° de la Decisión 578 referido a las rentas provenientes de prestación de servicios personales señala que las remuneraciones, sueldos y otros percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de los sueldos y otros del personal diplomático, así como la tripulación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional, las mismas que serán gravadas en el país miembro donde domicilie su empleador.

De lo glosado en los párrafos anteriores concluimos que los trabajadores domiciliados en Canadá, Chile y Brasil destacados para prestar servicios en nuestro país por sus empresas residentes en dichos países, deben pagar el Impuesto a la Renta a la SUNAT por sus rentas de fuente peruana percibidas cuando haya excedido el plazo de 183 días de trabajar en nuestro país. Sin embargo, la mayoría de trabajadores ingresa al país con visa de turista y no con visa de trabajador designado, hecho que origina que cuando salgan del país no se les exija que demuestren el pago del Impuesto a la Renta por las rentas de fuente peruana percibida en el país durante su permanencia. Plantearemos este punto en las observaciones así como las recomendaciones para solucionar esta omisión.

2.3.12.2 Retención del Impuesto a la Renta en la fuente.

En nuestro país a los sujetos no domiciliados se le aplica el principio de territorialidad, significa que los referidos sujetos solo tributan por las rentas originadas que son consideradas rentas de fuente peruana por la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. A su vez, el inciso j) del citado artículo 9° señala que es renta de fuente peruana las obtenidas por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Siendo un tributo de realización inmediata, el Impuesto a la Renta del sujeto no Domiciliado se devenga, trayendo consigo el nacimiento de la obligación de retener, en la fecha de pago o abono de la renta de fuente peruana, salvo en el supuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo caso el contribuyente domiciliado que contabilice como costo o gasto dicha renta deberá abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca el registro contable, aún cuando ese importe no haya sido pagado o acreditado al beneficiario no domiciliado. Se debe precisar que como regla general el impuesto retenido se aplica sobre la renta bruta del contribuyente no domiciliado, pudiendo en ciertos casos deducir determinados porcentajes o determinados montos previstos en el artículo 76°, según sea la categoría de renta de fuente peruana que se haya generado. Así por ejemplo las renta provenientes del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, para propósito de la retención se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en países con los cuales el Perú ha suscrito Convenios, este último resultará de obligada consulta y ello porque todos y cada uno de ellos contienen reglas específicas de reparto de la potestad tributaria entre los estados firmantes en función de las distintas clases o categorías de rentas obtenidas por un residente de uno de esos Estados y en ciertos supuestos, límites máximos de tributación en el Estado de la fuente por cada una de esas categorías respecto de las cuales se establezca una imposición compartida.

Si la empresa realiza o ha realizado su actividad a través de un establecimiento permanente, este último Estado puede gravar limitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los “beneficios” (renta neta) obtenidos por dichos establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo. De esta manera, la realización de actividades a través de un establecimiento permanente se presenta como condición para que las rentas empresariales pasen a ser gravadas también en el Estado de la fuente debiendo aplicarse en ese supuesto medidas para evitar que se produzca la doble imposición sobre dichos beneficios.

Pronunciamiento de la SUNAT

La Administración Tributaria emitió dos informes referidos a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile.

Informe 039-2006-SUNAT/2B000 del 6 de febrero de 2006 señala que:

Los beneficios que obtenga una empresa del Estado Chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el Impuesto a la Renta Peruano y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tratándose de una empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio, más no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO, debiendo tales beneficios tributar el referido Impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000 del 31 de Julio de 2009 señala que:

Para efectos del Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

De acuerdo con el Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un único proyecto) y los días correspondientes

al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un período cualquiera de doce meses. Así pues, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

Los servicios que una filial constituida en el Perú ejecute en el territorio nacional a favor de su matriz constituida en Chile en virtud de una relación de subcontratación de servicios, se encontrará gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Para efectos del Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú y, además, subcontrata a su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, para la ejecución del mismo proyecto en el país, y los días correspondientes al desarrollo de la actividad en el Perú sin recurrir a la subcontratación, conjuntamente con los días correspondientes a la prestación de servicios de la filial, superan los 183 días durante un período cualquiera de doce meses. En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

En cuanto a la contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio:

a) La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un periodo cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.

b) Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encarguen de la realización de las actividades.

c) Los días se cuentan por el período en que la empresa desarrolla la prestación de sus servicios en el país, sin tomar en cuenta si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.

6. La contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se presta el servicio.

7. En cuanto al tratamiento de los trabajadores dependientes e independientes, se tiene que:

a) Las remuneraciones obtenidas por servicios personales dependientes prestados en el Perú por residentes en Chile se gravarán exclusivamente en Chile si los trabajadores no permanecen más de 183 días en el Perú en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado y se cumplen las otras dos condiciones contenidas en el párrafo 2 del artículo 15° del Convenio.

b) En el caso que el período de permanencia en el Perú de los residentes en Chile exceda de los 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, la remuneración de dichos trabajadores dependientes podrá también someterse a imposición en el Perú.

c) Si una persona residente en Chile presta en el Perú servicios personales independientes por un tiempo que no exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses y tampoco tiene en este país una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, estará sujeta a imposición en el Perú pero hasta el límite del 10 por ciento del monto bruto percibido por sus servicios.

d) Si una persona residente en Chile desarrolla en el Perú servicios personales independientes por un período que exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses estará sujeta a imposición en el Perú sin el límite antes mencionado.

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores llegamos a las siguientes conclusiones:

Las empresas residentes en Canadá o Chile que han prestado servicios por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país por un periodo menor a 183 días no se le debe practicar la retención del Impuesto a la Renta en la fuente, es decir, la empresa nacional no debe practicar la retención del Impuesto al a Renta.

Si los servicios son prestados por un periodo mayor a 183 días y la empresa residente en Canadá o Chile no se constituye como establecimiento permanente, no se debe practicar la retención del Impuesto a la Renta en la fuente, debido a que contraviene lo establecido en

los Convenios para evitar la doble imposición suscrito con dichos países, pero se debe constituir como establecimiento permanente en nuestro país. Sin embargo, si no se constituye como establecimiento permanente surge la controversia respecto a que si las facturas emitidas por las empresas del exterior son gastos deducibles para determinar el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios de no domiciliados se puede ejercer el derecho al crédito fiscal del citado impuesto, debido a que dichos comprobantes de pago han sido emitidos sin observar el reglamento de Comprobantes de pago en el Perú.

Trabajadores dependientes que hayan sido destacados por sus empresas para prestar servicios a nuestro país por un periodo mayor de 183 días en un periodo de 12 meses deben pagar el Impuesto a la Renta a la SUNAT por sus rentas de fuente peruana.

Las empresas residentes en la Comunidad Andina que hayan sido subcontratadas para prestar servicios en el Perú, se le debe practicar la retención del Impuesto a la Renta, es decir en la fuente, de acuerdo con el artículo 14° de la Decisión 578.

2.3.12.3 Retención del Impuesto a la Renta sobre renta neta.

En nuestro país como regla general la retención por Impuesto a la Renta de no domiciliados se práctica sobre la renta bruta, pudiendo en ciertos casos deducir determinados porcentajes o determinados montos previstos en el artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta y 27° de su Reglamento, según sea la categoría de renta de fuente peruana que se haya generado. Así por ejemplo las renta provenientes del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, para propósito de la retención se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados.

En relación a los Convenios para evitar la doble imposición, la regla establecida en el apartado 2 del artículo 7° de los Convenios suscritos con Canadá y Chile señala que “ Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que

realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.

A su vez, la regla establecida en el apartado 3 del artículo 7° de los Convenios suscritos con Canadá y Chile establece que: “Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos (necesarios) realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración (para los mismos fines), tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte ZUZUNAGA del PINO¹⁶⁶ señala que “Es en virtud del principio de empresa separada, que el EP constituye un centro de imputación de rentas similar al de una empresa residente en el Estado de la fuente, por lo que se deben atribuir únicamente los beneficios derivados de actividades directamente desarrollados por el EP (criterio de vinculación efectiva). Consecuencia de ello, es que el método de cómputo de tales beneficios sea la contabilidad separada del EP. Señala además que el principio de empresa independiente tiene como principal correlato considerar la atribución al EP bajo el principio de libre concurrencia competencia. Esto es, en la medida que se considera al EP como una “entidad separada” de su matriz extranjera, se le impone adicionalmente una norma de valoración para sus operaciones con su casa matriz, con vinculadas y con terceros. Se trata pues de una autonomía patrimonial con independencia absoluta. Concluye que, en aplicación de estos apartados y de los principios de empresa separada e independiente que subyacen a los mismos, el Estado de la fuente debe permitir la deducción de los gastos realizados para los fines del EP aplicando para ello los mismos criterios que la legislación interna aplica a las empresas residentes separadas e independientes. Obviamente tales gastos deben ser aquellos que cumplan con los requisitos necesarios para su deducción (causales y fehacientes) y sean correctamente imputados (bajo criterio de lo devengado).

¹⁶⁶ ZUZUNAGA del PINO Fernando, Ponencia General IX Jornadas Nacionales de Tributación. Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, Convenios para evitar la doble imposición IFA Grupo peruano 2008, página 357.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se deduce lo siguiente:

Al establecimiento permanente se le atribuyen “beneficios” y no “ingresos”. Esto significa que necesariamente el establecimiento permanente debe efectuar un procedimiento de determinación en base a rentas netas; descartándose de esta manera la tributación de los establecimientos permanentes de los Convenios en base a rentas brutas, en donde el concepto “utilidad” resultaría inexistente y por lo tanto, contrario al apartado 2.

El mismo apartado 2 sujeta su aplicación al apartado 3 (la frase “sujeto a lo previsto en el párrafo 3), el cual establece una regla imperativa para el Estado de la fuente que le obliga a permitir la deducción de todos los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente (criterio de vinculación efectiva); lo que significa que ambos apartados deben aplicarse de manera conjunta para lograr una correcta atribución de beneficios a utilidades y no de ingresos, descartándose nuevamente la tributación en base a rentas brutas.

Los beneficios que debe considerarse atribuidos al establecimiento permanente son aquellos que éste hubiera obtenido si fuese una empresa distinta y separada. Esto significa que se opta por un enfoque que atribuye los beneficios considerando al establecimiento permanente como si fuese una empresa funcionalmente separada y no como si se le atribuye sólo una parte de los beneficios totales que obtiene la empresa extranjera en función al desarrollo de sus actividades relevantes en nuestra país.

Los beneficios empresariales que califiquen como rentas de fuente peruana (distintos de los que tienen regulación expresa en otros artículos de los Convenios) que sean obtenidos por una empresa residente en Canadá, Chile o Brasil estarán gravados con el Impuesto a la Renta en nuestro país, sólo si tales residentes desarrollan su actividad empresarial en el Perú a través de un establecimiento permanente en los términos respectivos del Convenio. En tal supuesto, tales empresas no domiciliadas deberán tributar sobre rentas netas y no sobre rentas brutas. El establecimiento permanente deberá tributar el Impuesto a la Renta como una empresa domiciliada y estará sujeta a impuestos, tasas y contribuciones como una empresa domiciliada.

Si la empresa subcontratada residente en Canadá, Chile o Brasil presta servicios por intermedio de su personal destacado en nuestro país por un periodo mayor a 183 días y no se constituye como establecimiento permanente, somos de la opinión que se debe practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado. Esta posición es contraria a la señala la SUNAT en su informe 039-2006-SUNAT/2B0000, pero por un tema de responsabilidad solidaria y seguridad jurídica debe realizarse, en caso contrario, la SUNAT en un proceso de fiscalización puede determinar lo siguiente:

No Aceptar como costo o gasto las facturas emitidas para el Impuesto a la Renta y no aceptar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios de no domiciliados, según lo establecido en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Exigir el pago de la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado de las empresas subcontratadas no domiciliadas.

2.3.12.4 Pago de Impuesto a la Renta en el país de residencia.

Los Convenios para evitar la doble imposición es evitar la doble imposición tienen como objetivo instrumentar medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los Estados contratantes, lo cual se realiza a través de un reparto concertado de las materias imponibles entre dos países, o más cuando se trata de un Convenio multilateral, estableciéndose el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida en otros casos.

Los Convenios celebrados por nuestro país establecen con carácter general, la tributación exclusiva de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa, salvo que la misma opere en otro Estado a través de un establecimiento permanente (Artículo 7° de los Convenios). Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, este último Estado puede gravar limitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los “beneficios” (renta neta) obtenidos por dichos establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo. De esta manera, la

realización de actividades a través de un establecimiento permanente se presenta como condición para que las rentas empresariales pasen a ser gravadas también en el Estado de la fuente debiendo aplicarse en ese supuesto medidas para evitar que se produzca la doble imposición sobre dichos beneficios.

Las empresas subcontratadas por empresas nacionales que tienen residencia en Canadá o Chile y hayan: (i) realizado una obra de construcción, instalación o montaje y actividades de supervisión relacionadas con ellos; y (ii) prestado servicios de asistencia técnica por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país, por un periodo menor a 183 días tributarán en su país de residencia por las rentas percibidas en el Perú.

2.3.13 Evasión tributaria por uso y abuso del Convenio.

2.3.13.1 Definición.

La evasión tributaria por el uso y abuso de los Convenios para evitar la doble imposición se configura cuando una persona que reside en un tercer Estado accede a los derechos contemplados en un Convenio con el objetivo de reducir o eliminar la tributación en el estado de la fuente, haciendo uso impropio o abusivo del Convenio modalidad que la doctrina denomina uso indebido del Convenio o treaty shopping.

El treaty shopping es un instrumento de planificación fiscal que consiste en que una empresa domiciliada en el Estado de Residencia (ER) que obtiene una renta del Estado Fuente (EF) que grava fuertemente las rentas obtenidas en dicho Estado por no residentes, excepto con los que ha suscrito Convenios. Sin embargo, no existe Convenio entre el Estado de Residencia (ER) y el Estado Fuente (EF). En este caso, la empresa domiciliada en el Estado de Residencia (ER) desarrollará una estructura treaty shopping para favorecerse de los beneficios del Convenio firmado por un tercer país con el Estado Fuente (EF). Para ello instalará una empresa en un país con que el Estado Fuente (EF) haya suscrito un Convenio.

VEGA BORREGO¹⁶⁷ señala que el término procede de los Estados Unidos. Está inspirado en la expresión forum shopping generalizada en el procedimiento civil estadounidense y que consiste en buscar, para el conocimiento de un asunto, el órgano jurisdiccional del que se espera obtener la solución más favorable. Lo mismo sucede en el treaty shopping, la operación se articula con el fin de obtener rendimiento desde el Estado que ha celebrado el convenio más beneficioso con el estado de la fuente.

ROSEMBUJ¹⁶⁸ señala que

“El treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no sea parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones. El treaty shopping, en suma, consiste en crear la situación propicia para obtener ventaja de las previsiones de un tratado por parte de una persona que no es residente en ninguno de los Estados signatarios, mediante una entidad dentro del territorio de alguno de ellos”.

El procedimiento se considera abusivo por dos motivos principales:

Primero: las ventajas del tratado aprovechan a sujetos residentes de un tercer Estado ajeno a los Estados contratantes, lo cual lleva al fracaso del principio de reciprocidad y rompe el equilibrio de los sacrificios consentidos por los mismos.

Segundo: Cada uno de los Estados contratantes acuerda beneficios fiscales a los residentes de la otra para eliminar o atenuar la doble imposición. Esto supone que la base imponible, cuya carga fiscal se reduce, queda en tal Estado y no se transfiere a un tercer Estado después de resultar sometido a una imposición más

¹⁶⁷ VEGA BORREGO Félix Alberto, Las medidas contra el treaty shopping, Madrid España, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2003, páginas 47 y 48.

¹⁶⁸ ROSEMBUJ Tulio, Fiscalidad internacional, Madrid España 1998, Editorial Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998, páginas 111 y 112.

2.3.13.2 Uso abusivo del Convenio o Treaty Shopping en Servicios empresariales.

Tal como lo señala ZVALETA ALVAREZ¹⁶⁹ el ejemplo más común de Treaty Shopping en beneficios empresariales, entendida como economía de opción lícito, es el de aquella empresa “AX” domiciliada en el país “X” quien presta servicios digitales y de asistencia técnica a “BY” (empresa conducto vinculada o no con AX) domiciliada en el país “Y”, los cuales son prestados nuevamente por “BY” a favor de “CZ” domiciliados en “Z”, siendo que “Y” y “Z” tienen firmados Tax Treaty al igual que “X” con “Y”, pero no entre “X” con “Z” siempre bajo el supuesto que “BY” no cuenta con establecimiento permanente en el país “Z” y de que no se trata de una simulación de negocio; lo cual genera como consecuencia que, no haya retención en la fuente en ningún caso: ni Z ni Y reciben impuesto a la renta por las transacciones, toda vez que no hay retención y los servicios generan gastos deducibles contra las bases imponibles de BY y BZ. A continuación se muestra el cuadro siguiente:

En los servicios empresariales el uso abusivo del convenio o treaty shopping se concreta a través del uso de personas jurídicas denominadas conduit companies o empresas canales o empresas interpuestas.

2.3.13.2.1 Ejemplos.

A continuación detallamos con un ejemplo la aplicación del treaty shopping:

Empresa “A” domiciliada en el Perú subcontrata el servicio de asistencia técnica a la empresa “C” residente en Estados Unidos, servicio será prestado en el Perú por un periodo de 180 días.

La empresa “C” comunica a la empresa nacional que el servicio ha sido subcontratado a su parte vinculada “B” residente Canadá por el mismo importe y será esta empresa la que emitirá la factura. En el cuadro siguiente se muestra el tratamiento aplicable en cada caso:

¹⁶⁹ ZVALETA ALVAREZ Michel, Convenios para evitar la doble imposición tributaria, Lima, Asociación Fiscal Internacional – IFA Grupo Peruano, noviembre 2007, páginas 743 y 744.

Detalle	Facturación directa	Uso Treaty shopping
Empresa "B" residente en EE.UU. factura a empresa "A" domiciliada en Perú	10,000	
Empresa "C" residente en Canadá factura a empresa "A" domiciliada en Perú		10,000
Retención Impuesto a la Renta de no domiciliado 30%	(3,000)	0
Neto a pagar	7,000	10,000

De lo mostrado en el cuadro anterior se infiere que la empresa residente en los Estados Unidos (Empresa B) hace uso de la estructura del treaty shopping para evitar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado en el Perú. Posteriormente la empresa B le facturará a la empresa "C" por US\$ 10,000. Si la empresa "B" hubiera facturado directamente a la empresa "A" esta última hubiera practicado la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado.

Sin embargo, no existe en los Convenios suscrito por el Perú un artículo o cláusula donde se especifique que si el servicio se vuelve a subcontratar a una empresa residente en un tercer Estado no miembro del Convenio, por el mismo importe (100%) o por importes menores, si estos califican como uso abusivo del Convenio o treaty shopping.

2.3.13.3 Objetivos del treaty Shopping.

El objetivo de las estructuras del treaty shopping consiste en eliminar o reducir la tributación por obligación real en el Estado en que se ha generado (Estado de la fuente) a través de la utilización de un convenio de doble imposición. Como toda planificación fiscal, el objetivo es reducir la tributación global. Así, para que el desarrollo de este tipo de estructuras tenga sentido económico, no sólo es necesario reducir la tributación en el Estado de la fuente, sino también hay que lograr que la tributación en el Estado de residencia de la sociedad instrumental sea nula o, al menos, muy reducida¹⁷⁰.

¹⁷⁰VEGA BORREGO Félix Alberto, Op.Cit. páginas 60 y 61.

2.3.13.4 Tipo de estrategia del treaty shopping

2.3.13.4.1 Estrategia directa (direct conduit).

El rendimiento obtenido por la sociedad intermedia no está sujeto a tributación porque la propia sociedad no está sujeta al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas o bien porque, de estarlo, esos rendimientos están exentos. Al igual que toda estructura treaty shopping, los rendimientos obtenidos por la sociedad intermedia no deben estar sujetos a tributación por obligación real cuando se distribuyen hacia un tercer Estado. La ausencia del gravamen en la fuente, en este segundo paso, puede producirse como consecuencia de la aplicación de la legislación interna o de un convenio de doble imposición¹⁷¹.

En este tipo de estrategia a la empresa directa estratégica se le conoce como sociedades canales. Podemos señalar como ejemplo de una sociedad canal: Una compañía residente en el país A recibe intereses, dividendos o regalías procedentes de país B, sin retención o bajo una imposición reducida por aplicación del convenio entre ambos países. La Compañía referida está dominada por una persona o entidad residente en C, que no tiene convenio con B pero si con A. La renta obtenida por la compañía está exenta, y adicionalmente, a causa del convenio entre A y C los dividendos que la misma distribuya no sufren retención. Se trata de una estrategia triangular que tiene por propósito evitar o reducir las retenciones respecto de las rentas distribuidas por la entidad residente en B.

En las direct conduit companies la empresa Z1 del país 1, el cual inafecta a los dividendos del exterior, invertirá en la empresa X2 del país 2 que grava con 35% los dividendos; 2 no tiene un Tax Treaty (Convenio) con 1; Z1 establece una filial Y3 (conduit company) en el país 3, quien tiene un Convenio con 2; 3 al igual que 1 inafecta a los dividendos del exterior.

Esta estructura generará como consecuencia que Z1 ahorre en el país 2 a través de Y3 con residencia en el país 3.

2.3.13.4.2 Estrategia indirecta (stepping stone conduits).

¹⁷¹ Ibid, páginas 60 y 61.

La diferencia principal radical en que las rentas obtenidas por la sociedad intermedia no están exentas de tributación en el Estado que es residente. Para evitar que materialmente los rendimientos tributen en el Estado intermedio, los ingresos que producen se compensan con gastos facturados por entidades residentes en un tercer Estado. Como consecuencia de esos gastos, la base imponible de la sociedad intermedia se vacía o erosiona (base erosión) logrando materialmente que los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente no tributen en el Estado de residencia de la sociedad intermedia. La compensación ingreso/gasto no tiene por qué ser total. Normalmente es necesario dejar un cierto margen de tributación, para permitir que la Administración Tributaria del Estado de la sociedad intermedia acepte esta operación.

En la estructura *stepping stone*, el rendimiento obtenido en el Estado de la fuente fluye hacia un tercer Estado, distinto del Estado de la sociedad intermedia, vía gasto. Esos gastos normalmente son facturados por una sociedad base situada en un Estado de baja tributación, para que la estructura tenga sentido, es necesario que el ingreso que obtiene la sociedad que factura el gasto de la sociedad intermedia no esté sujeto a retribución por obligación real de contribuir¹⁷².

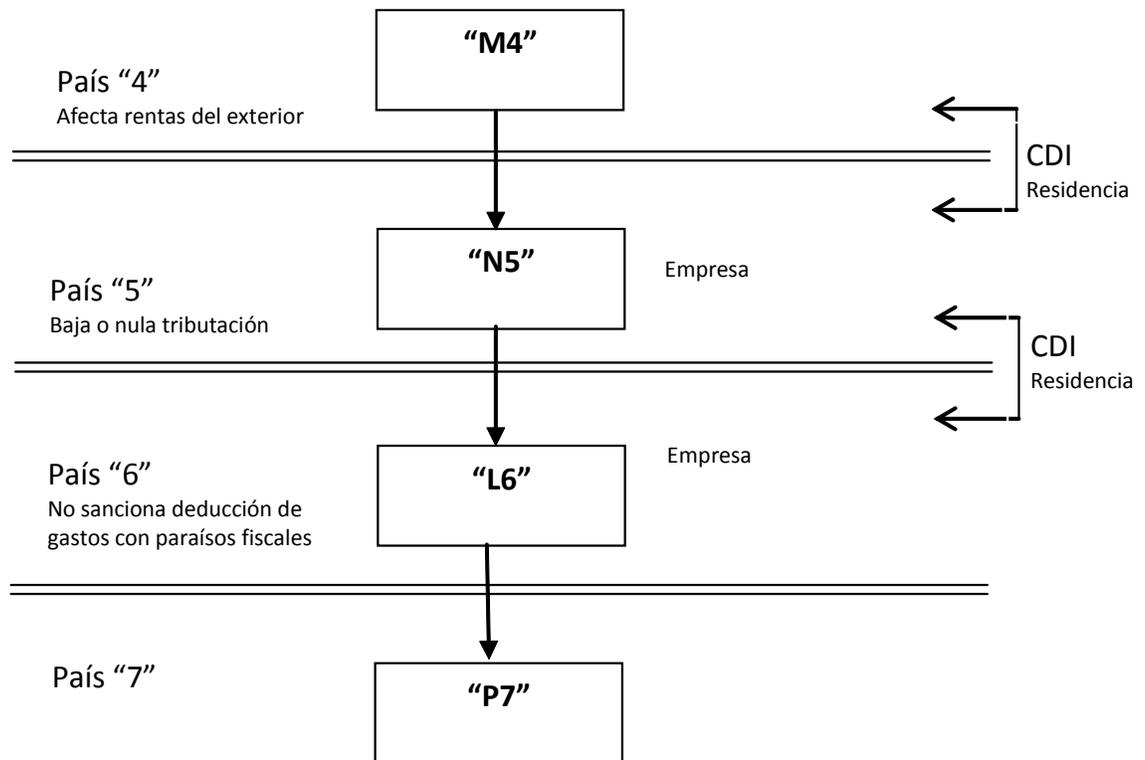
En la estrategia indirecta a las *stepping Stone conduits* se les denomina empresas trampolines, sociedades escalón que supone un esquema similar a la estrategia directa con la diferencia que la compañía residente en A no está exenta, pero no tributa efectivamente porque los ingresos recibidos se compensan con gastos (intereses, comisiones, servicios) satisfechos a otra compañía residente en el país D que sí está exenta, y adicionalmente, a causa del convenio entre los países A y D los dividendos que la misma distribuya no sufren retención. Bajo esta estrategia, se prevé que la empresa interpuesta esté sujeta a imposición y que las ganancias obtenidas bajo los beneficios del convenio sean transferidos, como gastos, para reducir la ganancia imponible.

¹⁷² VEGA BORREGO Félix Alberto, Op.Cit. página 61.

Bajo estas estrategias es el país de la fuente de la renta el que resulta perjudicado mientras que el país de residencia se verá afectado en tanto no grave la percepción de los dividendos, ya sea por su ordenamiento interno o convenio.

En las *stepping stones* conduits con empresas bases M4 del país 4 que afecta las rentas del exterior, aporta un intangible amortizable a la sociedad N5 (empresa “base”) establecida en el país 5, el cual es de baja o nula tributación. N5 otorga la licencia sobre el intangible a L6 (empresa “intermedia”) establecida en el país 6, el cual no sanciona la deducción de gastos con tax haven; L6 sublicencia el intangible a P7 residente en el país 7. Solo existe Tax Treaty (Convenio) entre 4 y 5 al igual que entre 5 y 6, pero no entre 4 y 7; tales CDIs, bajo el modelo OCDE, otorga tributación en el país de residencia no en la fuente.

Siendo el resultado que P7 cuando abona a L6 por la licencia del intangible (royalty) no aplicará retención en la fuente; L6 no adicionará el gasto por el royalty abonado a N5 y tampoco habrá retención en la fuente; en N5 al ser un paraíso fiscal no habrá impuesto a la renta; el país 4 no cobrará impuesto en tanto N5 no remese a dividendos a M4. Consiguientemente, se afecta la recaudación en 7 (país de la fuente) y en 4 (país de residencia del inversor). A continuación se muestra el gráfico de las *Stepping Stone Conduits* with Base Company:



2.3.13.5. Elementos naturales o características del treaty shopping¹⁷³.

Búsqueda planeada del mejor Convenio, buscando un resultado fiscalmente más favorable de la operación para la operación.

Una persona que planea (el beneficio real o efectivo) no debe ser residente de los países de la convención escogida.

La interposición de una persona (jurídica o física) debe ser calificable como residente en el país signatario del convenio seleccionado, distinto al país de la fuente del rendimiento.

¹⁷³ ZAVALA ALVAREZ Michel, Op. Cit., página 746.

Alejamiento del régimen aplicable del país de la fuente mediante el uso o privilegio del convenio escogida.

La interposición de una persona (jurídica o física) debe ser calificable como residente en el país signatario del convenio seleccionado, distinto al país de la fuente de rendimiento.

Alejamiento del régimen aplicable del país de la fuente mediante el uso privilegiado del convenio escogido.

En el treaty shopping existen las conduit companies, se subdividen en direct conduit conocida también como estrategia directa, toda vez que no se produce la tributación (o es más reducida) porque el rendimiento disfruta de un régimen en el Estado intermedio que le permite lograr ese efecto; y, por otro lado, las “stepping stone conduits” (“empresas trampolines” o sociedades escalon” y con “empresas bases” inclusive) conocida como estrategia indirecta por cuanto se elimina o reduce la tributación compensando los ingresos percibidos por la sociedad intermedia con gastos facturados por entidades residentes en otro Estado.

2.3.13.6 Medidas para contrarrestar el Treaty Shopping.

Las medidas para evitar el treaty shopping pueden ser unilaterales y bilaterales.

Una medida unilateral significa que los países a través de su legislación interna eviten el problema del treaty shopping, mientras que un tratamiento bilateral alude a medidas adoptadas por los propios Estados e incorporadas en los convenios de doble imposición.

2.3.13.6.1 Medidas a nivel de Convenios.

Los Estados Contratantes al suscribir el Convenio llegan a consensos sobre el contenido del mismo, siendo estas medidas de consenso las de mayor eficacia para combatir el treaty shopping, las mismas que a continuación se detallan:

Cláusula del beneficio efectivo

Cláusula de la transparencia.

Cláusula de la exclusión.

Cláusula de la sujeción efectiva al impuesto.

Cláusula de buena fe.

2.3.13.6.2 Medidas antiabuso en los Convenios para evitar la doble imposición.

La OCDE viene estudiando y publicando informes sobre el uso indebido de los Convenios. Las empresas residentes en países que han suscritos Convenios tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los Convenios, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios tributarios reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar dichas maniobras.

Para SERRANO ANTÓN otra de las causas viene de la mano de la extensión de la red de CDIs, ya que dicha extensión refuerza los efectos de tales maniobras al posibilitar, mediante la utilización de construcciones jurídicas artificiales, la obtención tanto de las ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas como las reducciones impositivas establecidas en los CDIs.

Señala el autor que existen otras muchas causas que dan lugar al caldo de cultivo necesario para que surja el posible abuso de los CDIs.

Primer lugar, de la interconexión económica mundial ha resultado que la actividad del contribuyente, ya sea persona física o jurídica, tenga repercusión en varias jurisdicciones fiscales,

Segundo lugar, la propia libertad de circulación de capitales ha favorecido la búsqueda por los contribuyentes de las estructuras de planificación fiscal que más le interesan, basadas en el Treaty Shopping,

Tercer lugar, tampoco pasa desapercibida la fácil constitución de sociedades con la consiguiente personalidad jurídica y la invocación de los beneficios que se incluyen en los CDIs,

Por último, la competencia fiscal entre jurisdicciones fiscales que ha dado lugar a una especie de subasta tributaria en la que se ofrece a los potenciales contribuyentes las mejores condiciones.

Señala asimismo que las medidas antiabuso contenidas en los CDIs surgen como reacción a una serie de comportamientos abusivos por parte de los contribuyentes¹⁷⁴.

Dentro de las normas que contienen los CDI encontramos las disposiciones sobre el domicilio o residencia. Esta es una de las principales normas para evitar la elusión fiscal, en la medida que establece una serie de requisitos para poder definir a un determinado contribuyente como residente de un Estado contratante y como consecuencia de ello, hacerse extensivo los beneficios previstos por la aplicación de la regulación interna de cada Estado contratante. En efecto, es justamente el domicilio o residencia el elemento que permite acceder al tratamiento previsto en un determinado CDI. Tratándose de normas específicas encontramos a las denominadas anti treaty - shopping, cláusulas de “beneficio efectivo”, las de limitación de beneficios y aquéllas que regulan los temas sobre residencia, todas ellas tendentes de alguna manera a restringir y anular la utilización de meras sociedades conductoras o instrumentales para poder acceder a los beneficios otorgados para un determinado CDI. En efecto, en el plano internacional se suele distinguir tres grandes grupos de medidas antielusivas, a) aquellas que buscan evitar la utilización abusiva del CDI a través de sociedades instrumentales: cláusulas de transparencia, cláusula de tránsito,

¹⁷⁴ SERRANO ANTON Fernando, Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal – Interpretación y novedades de la versión del año 2003, en Armonización Tributaria: Implicancias en el Perú de convenios de doble imposición y otros Convenios, Enfoque Internacional N° 3, Suplemento de la revista Análisis Tributario, diciembre de 2004, pagina 41.

cláusula de beneficio efectivo, b) aquellas dirigidas a sacar del ámbito de la aplicación del CDI a Entidades que tributan en un régimen privilegiado: cláusulas de exclusión, cláusulas de sujeción; y c) otras cláusulas dentro de las cuales la más importante es la de treaty override.

En resumen, concluimos que las medidas antiabuso contenidas en los Convenios surgen como reacción a una serie de comportamientos abusivos por parte de las empresas que aplican los Convenios¹⁷⁵.

2.3.13.6.3 Medidas antiabuso en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.

Los Convenios suscritos por nuestro país con Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina contienen ciertas cláusulas para evitar el abuso de la aplicación de los Convenios, las mismas que a continuación se detallan:

Cláusula del beneficio efectivo, aplicable a las rentas pasivas que se encuentra recogido en los artículos 10.2, Dividendos, 11.2 Intereses y 12.2 Regalías.

Tal como lo señala ZVALETA ALVAREZ¹⁷⁶ Los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú con sus similares de Canadá, Chile no incluyen cláusulas generales o especiales antielusión ni cláusulas de reenvío a la normativa interna ante vacío o deficiencia del convenio celebrado para el caso de “beneficios empresariales”. Todo lo contrario ocurre con otro tipo de rentas fijas (p.e. pasivas) donde existen en estos convenios cláusulas antielusivas, las cuales, no son aplicables analógicamente al caso de los beneficios empresariales, como es fácil inferir.

¹⁷⁵ FERNÁNDEZ DÁVILA MENDOZA Fabrizio, Medidas antielusivas en el plano internacional” Ponencia general X Jornadas Nacionales de Tributación, Imposición a la Renta sobre inversiones peruanas en el exterior, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo peruano 2010, página 213.

¹⁷⁶ ZVALETA ALVAREZ Michel, Op.Cit. página 782.

Existen cláusulas especiales anti treaty shopping en los CDIs vigentes del Perú, empero ninguno de ellos aplicable a los “beneficios empresariales”. Igualmente, tampoco existen cláusulas híbridas en los convenios vigentes en el Perú que faculten a las administraciones de los Estados signatarios aplicar una medida antielusiva.

Los casos que califiquen como treaty shopping en economía de opción no son reclasificables por los órganos administradores del tributo de los Estados signatarios de los Convenios con Canadá y Chile. Lo anterior es así, aun cuando los hechos económicos calcen con la doctrina del negocio anómalo (para la doctrina moralista), de abuso de las formas y de fraude al convenio, siendo que en estos casos la SUNAT no está habilitada a desconocer la forma y norma jurídica, respectivamente, a efectos de preferir la “sustancia económica”, por cuanto éstos no son principios generales del Derecho, así como tampoco cláusulas generales antielusivas en nuestro ordenamiento jurídico. El aplicar una medida antielusiva nacional a una categoría problemática internacional implicaría transgredir el pacta sunt servanda, el mismo que preside la aplicación de los tratados internacionales, según el cual no puede modificarse en forma unilateral el tratado que vincula dos Estados.

De lo mencionado en los párrafos anteriores concluimos que los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por nuestro país con Canadá, Chile y Brasil contienen medidas contra la evasión tributaria por uso y abuso de los Convenios o treaty shopping pero solo para rentas pasivas, más no contienen medidas para los beneficios empresariales.

2.3.13.6.4 Medidas antiabuso en la Ley del Impuesto a la Renta.

Muchos países han venido introduciendo a lo largo del tiempo disposiciones que tratan de impedir la elusión fiscal internacional. El tema relevante es determinar si tales disposiciones son compatibles con las disposiciones de los convenios de doble imposición.

2.3.13.6.4.1 Ley del Impuesto a la Renta.

En nuestra ley del Impuesto a la Renta las medidas antielusivas específicas están referidas a: Dividendos, precios de transferencia, subcapitalización y paraísos fiscales. A continuación de desarrolla cada uno de dichos conceptos:

Dividendos.- Están gravados con el 4.1% la distribución de dividendos a personas naturales domiciliadas y no domiciliadas y las personas jurídicas no domiciliadas, tal como lo señala el inciso a) del artículo 54° de la Ley del Impuesto a la Renta. También califican como dividendos toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados según el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13°-B de su Reglamento.

Los precios de transferencia.- Tiene como objetivo regular los precios de transferencia por compra y venta de bienes y servicios realizados con sus partes vinculadas sean en las mismas condiciones que con terceros independientes, para ello se basa en el principio de Arms Length o libre competencia. Las regulaciones de precios de transferencia están recogidas en los artículos 32° y 32°-A de la Ley, el artículo 24° y los artículos 108° al 118° de su Reglamento (Capítulo XIX Precios de Transferencia).

La subcapitalización tiene como objetivo regular que las empresas domiciliadas en el Perú subsidiarias o con vinculación económica con sus matrices residentes en el exterior registre como gasto financiero por préstamos obtenido de ellas. Serán deducibles los intereses cuando dicho endeudamiento no exceda al aplicar un coeficiente de 3 (tres) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior. Las reglas de la subcapitalización se encuentran recogidas en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 6 del artículo 21° de su Reglamento.

Paraísos fiscales.- Las empresas domiciliadas en el Perú que realicen compra de bienes o servicios a personas naturales o jurídicas residentes en un país calificado como paraíso fiscal detallado en el Anexo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible, excepto cuando se trate de operaciones de crédito, seguros o reaseguros, cesión de uso de naves o aeronaves, transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país, y derecho de pase por el Canal de Panamá siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubiera pactado partes independientes en

transacciones comparables. Las regulaciones de paraíso fiscal se encuentran recogidas en el inciso m) del artículo 44° de la ley del Impuesto a la Renta y el artículo 86° de su Reglamento

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos anteriores podemos señalar que la evasión tributaria por uso y abuso de los Convenios para evitar la doble imposición es una situación inherente que siempre estará presente en las transacciones realizadas por una persona residente en un país suscriptor del Convenio con otra residente en un tercer Estado. Para ello, los convenios deben establecer cláusulas que permitan contrarrestar el uso y abuso de los Convenios.

Los Convenios suscritos por nuestro país con Canadá, Chile y Brasil establecen mecanismos para evitar el uso impropio o abusivo del Convenio como la denominada cláusula del beneficio efectivo, la misma que se aplica para las rentas pasivas como dividendos, intereses y regalías; pero no establece restricciones sobre los beneficios empresariales. Estos beneficios comprenden principalmente obra o proyecto de construcción, instalación o montaje; así como la prestación de servicios incluidos los de consultoría. Por lo tanto consideramos que se debe incluir en nuestra Ley del Impuesto a la Renta sanciones contra este tratamiento. Asimismo, esta observación la incluiremos en nuestras conclusiones y plantaremos nuestras recomendaciones.

2.3.14 Control interno para acreditar los servicios prestados por empresas residentes en países contratantes.

Control interno es un proceso, ejecutado por el concejo de directores, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las categorías de efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad en la información financiera así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables¹⁷⁷.

¹⁷⁷ MANTILLA Samuel, traductor de libro Commite of Sponsoring Organizations of the Treadway, Commision (COSO), Colombia, tercera reimpresión 2002, página 14.

En el caso que describimos a continuación, el control interno se aplica en lograr el objetivo del cumplimiento de normas y leyes.

La empresa nacional de ingeniería que subcontrato los servicios a empresas residentes en Canadá, Chile, Brasil y de la Comunidad Andina deben acreditar ante la SUNAT en caso de un proceso fiscalización, la efectiva prestación de los servicios, para ello debe obtener y/o adjuntar la siguiente información:

Contrato de prestación de servicio suscrito con la empresa nacional de ingeniería con el cliente. En el contrato se debe adjuntar la propuesta donde se detalla la participación del personal propio y personal subcontratado.

Correspondencia que demuestre la negociación realizada por la empresa nacional de ingeniería con la empresa del exterior.

Contrato de prestación de servicio suscrito con la empresa nacional de ingeniería con la empresa subcontratada residente en Canadá, Chile, Brasil o la Comunidad Andina.

Informes emitidos por la empresa subcontratada que demuestre la efectiva prestación del servicio. Los informes deberán ser emitidos con su formato y logo y, además en el idioma oficial de su país de residencia.

Hojas de tiempo del personal consignado en las facturas emitidas por las empresas subcontratadas residentes en Canadá, Chile, Brasil o la Comunidad Andina.

Rendición de gastos de viáticos de cada trabajador destacado a nuestro país por su estadía en el Perú.

Las facturas emitidas por las empresas subcontratadas con residencia en Canadá, Chile, Brasil o la Comunidad Andina por los servicios prestados deben ser aprobadas por los responsables de la empresa nacional de ingeniería.

Certificado de Residencia de las empresas residentes en Canadá, Chile y Brasil que acredite su residencia en dichos países y no se les practique la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados. Las empresas residentes en Brasil que no acrediten su residencia en dicho

país, se le practicara la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado con la tasa del 30% y no del 15% como se realiza con la presentación del certificado de Residencia.

Informe entregado al cliente e identificar las tareas o capítulos realizados por la empresa del exterior subcontratada

2.3.15 Renuncia a los Convenios para evitar la doble imposición.

Los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Estado Peruano con Canadá, Chile y Brasil han sido suscritos siguiendo el procedimiento establecido por el artículo 56° de nuestra Constitución política, es decir, han sido aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República. La Decisión 578 de la Comunidad Andina reemplazo la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, y se encuentra vigente en nuestro país, tal como lo señala la Administración Tributaria en su carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de setiembre de 2010.

El inciso b) de la norma III de nuestro Código Tributario señala que son fuentes del derecho tributario “Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República”. Asimismo, la norma X del citado Código Tributario, referida a la vigencia de las normas tributarias establece que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. Las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

A su vez, la Constitución Política del Perú en su artículo 109° señala que “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

El artículo 55° de la misma Constitución Política señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor, forman parte del derecho nacional. Consecuentemente tienen un privilegiado valor jurídico como fuente de derecho.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería y subcontratan a empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil así como en los países miembros de la Comunidad Andina deben aplicar lo establecido en los Convenios suscritos con cada uno de dichos Estados y lo señalado en nuestra Ley del Impuesto a la Renta. No es posible renunciar a las obligaciones derivadas de los Convenios, los mismos que gozan de rango de Ley; y no está previsto en nuestra Constitución Política que una persona natural o jurídica pueda renunciar a una Ley o un Convenio suscrito por el Estado Peruano. La denuncia de los tratados es potestad del Presidente de la República, con cargo a dar cuenta al Congreso, tal como lo señala el tercer párrafo del artículo 57° de nuestra Constitución.

2.3.16 Concordancia entre el Convenio y las leyes tributarias del país.

La definición de establecimiento permanente según los Convenios es más amplia que la contenida en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, lo que origina que no haya concordancia entre los Convenios y nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

2.3.16.1 Definición de establecimiento permanente según los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por el Perú con Canadá, Chile y Brasil.-

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5° de los Convenios celebrados con Canadá, Chile y Brasil, establecimiento permanente es:

Un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

La expresión establecimiento permanente también comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la explotación de recursos naturales.

La expresión establecimiento permanente también incluye:

Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos (estas últimas no se encuentran incluidas en el Convenio con Canadá), pero solo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje o actividad tenga una duración superior a seis (6) meses.

La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por parte de un Estado contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado, según Convenio con Canadá) en ese Estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses (párrafo no incluido en el Convenio con Brasil).

2.3.16.2 Definición de establecimiento permanente según la Ley del Impuesto a la Renta.-

El artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala las normas aplicables para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes.

En el inciso a) del citado artículo 3° del Reglamento se enumeran las circunstancias o actividades económicas desencadenantes de su configuración desde una perspectiva fiscal, mientras que en el inciso b) se mencionan a los que no se incluyen en este término. Dicha enumeración, en general, incluye supuestos con un fuerte componente de presencia física como característica indispensable para la existencia de un establecimiento permanente en el país

Por otro lado, consideramos que es jurídicamente inválido o inconstitucional que la definición de establecimiento permanente se encuentre establecida en el artículo 3° del Reglamento y no en la propia Ley del Impuesto a la Renta, es decir, viola el principio de reserva de ley establecida en el artículo 74° de nuestra Constitución Política, no hay ni siquiera una remisión a la norma reglamentaria.

2.3.16.3 Comparación de la definición de establecimiento permanente según los Convenios y la Ley del Impuesto a la Renta.-

2.3.16.3.1 Definición de establecimiento permanente según los Convenios recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta:

La definición similar de establecimiento permanente según los Convenios y la Ley del Impuesto a la Renta son los siguientes:

El inciso a) numerales 1,2 y 3 del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta es concordante con los numerales 1,2 y 5 del artículo 5° de los Convenios.

Definición de partes vinculadas, según el inciso c) del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta es concordante con el numeral 8 del artículo 5° del Convenio..

Definición de partes agencia, según el inciso d) del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta es concordante con el numeral 8 del artículo 5° del Convenio.

2.3.16.3.2 Definición de establecimientos permanentes según los Convenios pero no recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

Corresponde a definiciones contenidas en el numeral 3 del artículo 5° de los Convenios:

Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos (estas últimas no se encuentran incluidas en el Convenio con Canadá), pero solo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos tengan una duración superior a seis meses.

La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro un periodo cualquiera de doce

meses (Convenio con Canadá establece que dichas actividades deben estar vinculadas a un mismo proyecto o uno relacionado).

De lo glosado en los párrafos anteriores se concluye que la modalidades de establecimiento permanente consignadas en el artículo 5° numeral 3) inciso a) Obras o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, con una duración superior a los 6 meses, y b) la prestación de servicios empresariales por más de 183 días, califican como establecimiento permanente. Se trata de situaciones de hecho que constituyen un establecimiento permanente con arreglo a los Convenios, pero que no serían constitutivos de establecimiento permanente bajo nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

2.3.16.4 Definición de establecimiento permanente según la Administración Tributaria Peruana (SUNAT).

La Administración Tributaria ha emitido dos informes relacionado con Convenios para evitar la doble imposición suscrito con el Estado Chileno:

Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 del 6 de febrero de 2006. De este informe se desprende que toda empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú en virtud del Convenio Perú – Chile, ya sea que se trate de aquellos establecimientos permanentes que también se encuentran recogidos en la legislación peruana (caso de la definición general de establecimiento permanente o de los agentes independientes por ejemplo) o de aquellos que no están previstos en la legislación peruana (obras de construcción y servicios empresariales por intermedio de empleados), los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta Peruano de acuerdo a lo establecido en el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo tributar tales beneficios conforme al artículo 55° de la citada Ley de Renta.

Respecto de si los servicios prestados por empresas chilenas a personas jurídicas domiciliadas en el país, están afectos a la retención del Impuesto a la Renta peruano, la

Administración Tributaria señalo que: Tratándose de una empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio, más no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO; debiendo tales beneficios tributar el referido impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

Significa que el establecimiento permanente debe tributar conforme a las reglas previstas para los sujetos domiciliados en nuestro país que son perceptores de rentas empresariales.

Para tal efecto, la definición de establecimiento permanente utilizada por la SUNAT fue la contenida en el artículo 5° del Convenio, conforme se aprecia de la nota 8 del informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000, y no la prevista en el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La definición realizada por la SUNAT en el informe mencionado en el párrafo anterior implica aceptar que mediante el Convenio se pueden crear hechos imposables. Tal como lo señala la doctrina en ningún caso los Convenios pueden crear un hecho imponible no previsto en su legislación interna ni modificar su configuración como por ejemplo de configuración instantánea a configuración periódica o viceversa, y menos crear un nuevo contribuyente, aspectos que deben ser regulados por el derecho interno del Estado de la fuente.

Informe 150-2009-SUNAT/2B0000 del 31 de julio de 2009. Considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta Peruano.

Señala además que se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un mismo proyecto) y los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses.

Entendemos que el razonamiento de la Administración Tributaria se sustenta en el hecho que el artículo 55° de nuestra Constitución política indica que “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del Derecho Nacional”, y los Convenios con Canadá, Chile y Brasil fueron suscritos de acuerdo al procedimiento establecido (aprobado por el Congreso y ratificado por el Presidente de la República), entonces los supuestos de establecimiento permanente consignados en cada uno de los Convenios forman parte del derecho nacional, aunque en rigor no se encuentren consignados en la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento.

En relación a los alcances de la consulta formulada a la SUNAT y su respuesta plasmada en los informes 039-2006/SUNAT y 150-2009-SUNAT, se tiene que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 94° del Código Tributario, los pronunciamientos que emita la Administración Tributaria en respuestas a las consultas institucionales que se le planteen, en el marco del artículo 93° de dicha norma, sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Es probable que en un proceso de fiscalización, la Administración Tributaria aplique el referido criterio cuando fiscalice las transacciones realizadas con empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil, pero si las referidas empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil han prestado servicios para una obra de construcción, instalación o montaje y actividades de supervisión por más de 183 días, así como servicios empresariales por intermedio de empleados destacados a nuestro país por más de 183 días; y no se han constituido como establecimiento permanente en nuestro país, esto originará que se desconozca el gasto

deducible en aplicación del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por que los gastos no estarán sustentados en un comprobante de pago emitido de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago vigentes en el Perú.

Los supuestos de establecimiento permanente según los Convenios suscritos por nuestro país son más amplios que la contemplada en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, prevaleciendo la definición de los Convenios sobre la definición interna. En consecuencia la renta obtenida a través del establecimiento permanente se encontrará sujeta a imposición en Perú (como Estado donde se genera la renta), siempre y cuando la renta en cuestión estuviera contemplada como renta gravada bajo la legislación peruana. Cabe señalar que bajo este supuesto, no se está sometiendo a imposición a una renta no prevista como renta gravada por la legislación peruana, sino que dicha renta está siendo sometida a una concreta modalidad de tributación, esto es, bajo la institución jurídica del establecimiento permanente .

Sin embargo, como ya lo hemos mencionado anteriormente la doctrina señala que

“los efectos que produce la existencia de un establecimiento permanente deben ser reglados en la normativa interna de los Estados, en razón del principio de legalidad, el cual impide que una norma de directa aplicación haga nacer obligaciones tributarias no previstas en las normas internas. Por ello, los convenios para evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación”.

Asimismo, el artículo 74° de la Constitución política señala que

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

A su vez la norma IV del Código Tributario establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades se puede

“crear, modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción...”.

De lo glosado en los párrafos anteriores se tienen dos posiciones contrapuestas o antagónicas, según se detalla a continuación:

No se puede someter a imposición a una renta no definida en la Ley del Impuesto a la Renta, aunque esta haya sido definida en los Convenios bajo la denominación del establecimiento permanente.

Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal y Corte Superior de Justicia que señalan que un tratado es un acuerdo entre dos Estados y se encuentra por encima de la Ley interna.

Nosotros asumimos lo señalado en el párrafo b). Sin embargo, propondremos como recomendación del presente trabajo de investigación que la SUNAT proponga una Ley que aclare y zanje esta controversia.

2.3.16.5 Definición de establecimiento permanente según la Administración Tributaria de Chile.

El Servicio de Impuestos Internos de Chile emitió el oficio N° 2.890¹⁷⁸ el mismo que establece lo siguiente:

“Cabe señalar que los Convenios para evitar la doble tributación asignan derechos de imposición a los Estados contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributan respecto de las rentas que perciban. Atendiendo a ello, en aquellos casos en que no se configure un establecimiento permanente en Chile en los términos que define el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, lo que podría ocurrir cuando la empresa envía personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder de actuar en su

¹⁷⁸ Oficio 2890 publicado el 04 de agosto de 2005 emitido por la Administración Tributaria de Chile que absuelve una consulta sobre la aplicación del convenio para evitar la doble tributación entre Perú y Chile, respecto al pago de servicios.

representación, la empresa quedará sujeta al Impuesto adicional de retención contemplado en el artículo 59 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

Nuestra posición es concordante con la señalada por la Administración Tributaria de Chile, debido a que las normas de los Convenios para evitar la doble imposición solo contienen reglas de reparto de la potestad tributaria, pero no pueden modificar un hecho imponible de configuración instantánea a otro de configuración periódica, ya que este aspecto sólo puede estar contenido en el derecho interno del Estado de la Fuente.

2.3.16.6 Tratamiento del establecimiento permanente según los Convenios pero no recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta.-

En la comunidad académica y empresarial de nuestro país existen dos posiciones en relación al tratamiento del establecimiento permanente de la empresa no domiciliada cuando esta se configure como tal según los Convenios para evitar la doble imposición pero no en nuestra Ley del Impuesto a la Renta:

La empresa no domiciliada debe inscribirse en la SUNAT y pagar directamente sus impuestos.

Las empresas subcontratadas para prestar servicios de una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos de construcción, así como servicios prestados por intermedio de sus empleados en el Perú por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país y con residencia en Canadá, Chile y Brasil deben constituirse como establecimiento permanente e inscribirse en la SUNAT y pagar directamente sus impuestos tal como lo señalan los Convenios suscritos con dichos países y en el caso del Convenio con Chile los informes 039-2006-SUNAT/2B0000 y 150-2009-SUNAT/2B000.

Sin embargo, la Administración Tributaria no se ha pronunciado respecto a las consecuencias para la empresa domiciliada en el caso que las empresas no domiciliadas no se registren ni paguen directamente sus impuestos a la SUNAT.

Significa que la empresa domiciliada antes de subcontratar a una empresa residente en Canadá, Chile o Brasil, debe estimar que si el servicio subcontratado tendrá una duración mayor a 183 días, deberá solicitar a la empresa no domiciliada que acredite su constitución como establecimiento permanente e inscripción en la SUNAT, es decir, debe contar con su número de Registro Único de Contribuyente (N° de RUC), emitir facturas según el Reglamento de Comprobantes de Pago y llevar libros contables según el Código Tributario y disposiciones de la Administración Tributaria.

Quienes sostienen esta posición señalan que en la medida que los Convenios para evitar la doble imposición se incorporan a nuestra legislación interna peruana, los efectos jurídicos y prácticos de los supuestos de establecimientos permanentes contenidos en ellos no requerirán de ninguna norma especial para su aplicación. Al encontrarnos frente a un establecimiento permanente no se debe practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado, sino que debería aplicarse el régimen general de los domiciliados, respecto de las rentas de fuente peruana generadas por dicho establecimiento permanente.

b) El tributo debe ser retenido por la empresa domiciliada pagadora de la renta.

La empresa domiciliada que pague a empresas residentes en Canadá, Chile, por servicios prestados por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país, deben practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado por el 100% de la renta pagada (renta bruta), según el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta. Los referidos servicios comprenden: una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos de construcción, así como servicios prestados por intermedio de sus empleados. A las empresas residentes en el Brasil se le practica la retención del Impuesto a la Renta con la tasa del 15%, bajo este criterio, la retención será del 30% al igual que una empresa residente en Canadá o Chile.

El artículo 76° que regula el momento que debe retener el sujeto domiciliado en el Perú que paga la retribución respectiva, no permiten (ni al agente ni al contribuyente) presentar documentación alguna que sustente la tributación del establecimiento permanente sobre rentas netas, razón por la cual, en los hechos, tales agentes de retención, y con ellos, los

contribuyentes, se ven obligados a efectuar la retención respectiva y pagar el Impuesto sobre las rentas brutas, efectuando pagos en exceso e inaplicando el respectivo Convenio.

Bajo esta posición la empresa domiciliada solo está obligada a retener a los sujetos no domiciliados cuando no califiquen como establecimiento permanente según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, situación que el mismo contribuyente deberá verificar efectivamente.

Esta posición es contraria a lo señalado en el artículo 24° de los Convenios referido a la no discriminación, el cual señala que los nacionales de un Estado Contratante no pueden ser sometidos a ninguna imposición más gravosa que estén o puedan ser sometidos los nacionales de ese otro Estado.

Una posibilidad para recuperar el impuesto retenido en exceso, es que la empresa no domiciliada solicite SUNAT la devolución de las retenciones practicadas en exceso. Sin embargo, a la fecha no existe procedimiento aprobado por la SUNAT que señale la forma de sustentar y demostrar los gastos incurridos en prestar el servicio.

En la práctica estas empresas proponen que se les pague el íntegro del honorario según sus tarifas vigentes y los impuestos sean asumidos por la empresa domiciliada. Ello origina que el honorario se incremente en 42.86% por cada nuevo sol pagado, según el cuadro que se muestra a continuación:

Detalle	Sin Retención	Con retención
Honorario	100.00	142.86
Retención Impuesto a la Renta 30%	-	-42.86
Honorario neto	100.00	100.00

Este incremento del honorario resulta demasiado oneroso para la empresa domiciliada y la transacción no se puede realizar o en caso de realizarse encarecería sus costos tributarios restándole competitividad.

Ejemplo:

Servicios empresariales por intermedio de sus empleados destacados al Perú.-

Una empresa residente en Canadá (en adelante la empresa “A”) es subcontratada por una empresa nacional de ingeniería para prestar servicios especializados de ingeniería que califican como asistencia técnica. La empresa nacional de ingeniería ha sido contratada por una empresa minera para que desarrolle un proyecto de ingeniería básica y de detalle de una presa de relaves, el servicio se prestará íntegramente en el Perú, para ello la empresa A destaca su personal a nuestro país por un periodo de 10 meses, el cual inicia el 2 de enero de 2011.

De acuerdo con el artículo 1402° del Código Civil peruano, el objeto del contrato suscrito entre la empresa nacional de ingeniería y la empresa minera, es el de una prestación de hacer, es decir, de prestar servicios. El contrato suscrito por la empresa nacional de ingeniería con la empresa residente en Canadá también recibe la misma calificación.

La empresa residente debe aplicar el siguiente procedimiento para evaluar si la empresa A califica como establecimiento permanente según el Convenio y nuestra Ley del Impuesto a la Renta:

Verificar si nuestra Ley del Impuesto a la Renta grava el servicio de ingeniería que califica como asistencia técnica prestado con destaque de personal al Perú.

Verificar si el Convenio permite gravar los beneficios generados por dichos servicios en el Perú (Estado contratante de la fuente).

Si el Convenio establece que se debe gravar el servicio pagado, se debe identificar la tasa y base imponible para aplicar el impuesto

Se debe aplicar las limitaciones y sanciones previstas en los Convenios.

La empresa A debe acreditar su domicilio en Canadá o Chile con el Certificado de Residencia emitido por la Administración Tributaria del país donde residen, en caso contrario se procederá a practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado.

A continuación procedemos a evaluar los pasos señalados anteriormente:

Los servicios de ingeniería califican como asistencia técnica que generan rentas de fuente peruana, según inciso c) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los beneficios o rentas empresariales percibidos por una empresa residente en Canadá solo pueden ser sometidos a imposición en dicho país, salvo que haya realizado su actividad por medio de un establecimiento permanente.

De acuerdo con lo establecido en el inciso b) del apartado 3 del artículo 5º del Convenio suscrito con Canadá se ha configurado un establecimiento permanente, debido a que la prestación de servicios por parte de la empresa A se ha ejecutado íntegramente en el Perú por un periodo que ha excedido el plazo de 183 días previsto en el Convenio. La empresa A se debe constituir como establecimiento permanente en el Perú y pagar sus impuestos como una empresa domiciliada solo por las rentas atribuibles a dicho establecimiento permanente.

De acuerdo con el Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta los servicios prestados por intermedio de empleados no está definido como establecimiento permanente. El personal de la empresa no domiciliada deben pagar a la SUNAT el Impuesto a la Renta de fuente peruana, debido a que permanecerán 10 meses en el Perú.

La empresa A acreditó su residencia en Canadá mediante el Certificado de Residencia emitido por la Administración Tributaria de Canadá, en consecuencia no se debe practicar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

En el ejemplo mencionado los beneficios empresariales obtenidos por la empresa A califican como rentas de fuente peruana de acuerdo a la definición de establecimiento permanente establecida en el Convenio pero no en la Ley del Impuesto a la Renta. Se

origina una contingencia tributaria por el hecho que la SUNAT considere que la empresa A debió constituirse como establecimiento permanente en nuestro país y pagar el Impuesto por las rentas atribuidas al establecimiento permanente.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos anteriores podemos concluir que la definición de establecimiento permanente según los Convenios no recogidos en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, son los siguientes:

Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos mayor a seis meses, y

La prestación de servicios prestados por intermedio de empleados por un periodo mayor a 183 días

Esto evidencia que no existe concordancia en la definición de establecimiento permanente según los Convenios y nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, consideramos que las empresas residentes en Canadá o Chile que hayan prestado servicios de una obra o proyecto de construcción mayor a 6 meses, o servicios empresariales por intermedio de empleados destacados a nuestro país por un periodo mayor a 183 días que califican como establecimiento permanente según los Convenios se les debe aplicar la condición de sujetos no domiciliados practicarse la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados. Ello debido a que el fisco no tendría a quién cobrar el Impuesto a la Renta de la empresa no domiciliada. Sin embargo, en caso de practicarse la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado, esta no se ajusta con la cláusula de no discriminación recogida en el artículo 24° de los Convenios con el objetivo de evitar la doble imposición. Tal como ya lo hemos mencionado anteriormente, la controversia radica en que las facturas emitidas por las empresas no domiciliadas no sean aceptadas por la SUNAT como costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta así como no aceptar el crédito fiscal el pago del Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios de no domiciliados. Esta observación la incluiremos en nuestras conclusiones y plantaremos nuestras recomendaciones.

2.3.17 Pronunciamientos de instituciones profesionales del país concordantes con los Convenios.

A la fecha de nuestra investigación, las instituciones de profesionales que a continuación detallamos han emitido y no han emitido pronunciamiento sobre la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú:

Instituciones que emitieron pronunciamientos:

Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, IX Jornadas Nacionales de Tributación que versaron sobre Precios de Transferencia y Convenios para evitar la doble imposición, realizadas en abril del año 2008. Se plantean recomendaciones y sugerencias para una aplicación correcta de los Convenios y precios de transferencia.

Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, X Jornadas Nacionales de Tributación denominada Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior, realizada en Junio del 2010, se plantearon diversas sugerencias siendo uno de ellos adecuar las normas del Impuesto a la Renta a las reglas y principios contenidos en los Convenios a fin de dar un tratamiento coherente a las rentas de fuente extranjera, respetando los principios de neutralidad y no discriminación.

Instituciones que no emitieron pronunciamientos: Las instituciones que se detallan a continuación no han emitido pronunciamientos relacionadas con la aplicación de Convenios para evitar la doble imposición.

Colegio de Contadores Públicos de Lima

Colegio de Abogados de Lima.

Colegio de Economistas de Lima.

2.3.18 Uniformidad de criterios para la aplicación de los Convenios.

La aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición requiere la uniformidad de criterios para establecer el país que gravará la renta obtenida por una empresa residente en Canadá, Chile o Brasil por servicios prestados por intermedio de sus empleados destacados al Perú por concepto de una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, así como por servicios empresariales. A la fecha de la presente investigación en la comunidad académica y empresarial de nuestro país existen dos posiciones opuestas en relación a las empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil que hayan prestado servicios de una obra de construcción o servicios empresariales por más de 183 días:

Deben constituirse como establecimiento permanente en el país según lo establecido en los Convenios y el criterio establecido por el Tribunal Fiscal que sustentó una Resolución de observancia obligatoria.

No se deben constituir como establecimiento permanente por que la definición de establecimiento permanente de una obra de construcción y servicios empresariales no se encuentra definida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La uniformidad de criterios se puede materializar cuando se incluya en la Ley del Impuesto a la Renta la definición de establecimiento permanente establecidos en los Convenios.

Sin embargo, esta será una solución hacia el futuro, quedando en situación contingente los años no prescritos hasta la fecha en que se promulgue la Ley, es decir, del 2007 al 2011 (Convenios suscritos con Canadá y Chile del 2007 al 2010 y Brasil vigente desde el 01 de enero de 2010).

De acuerdo con el artículo 95° del Código Tributario referido a la deficiencia o falta de precisión normativa señala que en los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión de la norma tributaria, no le será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración

Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

2.3.19 Dualidad de criterios en aplicación de la Decisión 578

El artículo 14° de la Decisión 578 señala que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Al respecto debemos mencionar que la Decisión 578 no es clara sobre a qué se refiere con “el beneficio”, si como hasta el momento se ha venido entendiendo se refiere al beneficio que le produce el servicio a quien contrata el servicio, o si en otra posible interpretación se refiere al beneficio empresarial que le genera al prestador del servicio.

La Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Colombia – DIAN (Administración Tributaria de Colombia) ha establecido un criterio oficial favoreciendo la posición de que al referirse el artículo 14° a “beneficio” se está refiriendo a su beneficio empresarial para el prestador del servicio”.

La aplicación de la Decisión 578 ha generado cierta controversia por aplicación de dos criterios, ello debido a que la DIAN ha emitido diversos pronunciamientos relacionados con el tratamiento tributario de las rentas, los cuales se mencionan a continuación:

Concepto Tributario N° 90657 del 7 de diciembre de 2005.

1.- Tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta de los beneficios obtenidos por una persona natural con domicilio en Colombia que presta sus servicios en un país miembro de la Comunidad Andina.

Interpretación jurídica de la DIAN.

El beneficio económico obtenido por una persona natural en razón de la prestación de servicios en un país miembro de la Comunidad Andina, diferente a aquel en el cual tenga su domicilio o residencia, sólo podrá ser gravado con el impuesto sobre la renta en dicho país en el cual se obtuvo el beneficio, en virtud del principio de la fuente que rige la decisión 578 en materia de jurisdicción tributaria.

2.- Tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta, de los beneficios obtenidos por una persona natural o jurídica que presta sus servicios desde Colombia a favor de usuarios ubicados en un país miembro de la Comunidad Andina.

Interpretación jurídica de la DIAN.

El principio que orienta la Decisión 578 de 2004, para efectos del tratamiento tributario de los beneficios obtenidos en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, es el criterio de la fuente, entendida como la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta. Así el artículo 3° de la Decisión dispone que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas estuvieran, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora.

Cuando los servicios de que trata el artículo 14° de la Decisión 578 son prestados desde Colombia a favor de usuarios localizados en otro país miembro de la comunidad, se presenta una excepción a la regla general de imposición de acuerdo a la ubicación de la fuente, pues el país con derecho a gravar los beneficios derivados de tales servicios no es el país donde se lleva a cabo la actividad (Colombia), sino el país donde se obtienen los beneficios o rentas derivados de la misma, es decir, el país donde está ubicado el cliente que paga por el servicio y registra el correspondiente gasto.

Respecto al tratamiento del impuesto sobre la renta por beneficios obtenidos por personas naturales y jurídicas mencionados anteriormente en los puntos 1 y 2, RODRIGUEZ-

PIEDRAHÍTA¹⁷⁹ señala que, volviendo al tema de la diferenciación entre servicios personales y servicios prestados, la DIAN también expidió un concepto reciente de acuerdo con el cual si un empleado presta servicios personales a su empleador en Colombia pero dichos servicios son prestados en otro país miembro, dichos servicios personales son gravables en Colombia, argumentando que lo que es gravable en el país miembro de la fuente es el beneficio empresarial recibido por el empleador colombiano por los servicios que presta a través de su empleado.

Señala además que la conclusión esbozada en esta doctrina por la DIAN es equivocada y está confundiendo la aplicación de los artículos 13 y 14 asumiendo equivocadamente que los mismos son excluyentes entre sí. Es importante tener en cuenta que no hay razón para que estos artículos sean excluyentes entre sí, y que por el contrario ambos concurren en situaciones como la analizada en el concepto de la DIAN por cuanto éstos regulan dos situaciones diferentes. Unos son los servicios personales prestados por el empleador (en este caso colombiano) y que se deben regir por el artículo 13 de la Decisión, y otros son los servicios prestados por el empleador o la empresa al tercero beneficiario que se deberán regir por el artículo 6 o el 14 según sea el caso.

3.- Tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta, de los beneficios obtenidos por una empresa colombiana, derivados de la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica o de consultoría en uno de los países miembros de la CAN, cuando el respectivo gasto se imputa y registra en Colombia.

Interpretación jurídica de la DIAN.

Si el gasto correspondiente al servicio es prestado por una empresa colombiana en alguno de los demás países miembros de la CAN, se imputa y registra el gasto en Colombia, el beneficio se presume obtenido en nuestro país, por ende, sólo es gravable en Colombia. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la posibilidad de desvirtuar la presunción mediante los

¹⁷⁹ RODRÍGUEZ PIEDRAHÍTA Adrian, Régimen Andino para evitar la doble tributación: una aproximación a la Decisión 578, Estudios de derecho internacional – los convenios de doble imposición, Colombia, editorial Legis, 2006, página 258.

medios probatorios que demuestren que el país donde se produjo el beneficio es distinto de aquel en el que se imputo y registro el correspondiente gasto. Finalmente, en lo que tiene que ver con la retención en la fuente, es preciso señalar que sólo el país con derecho a gravar las rentas derivadas de la prestación de servicios y a percibir el impuesto correspondiente puede establecer retenciones en la fuente, las cuales operan, en el caso de Colombia, sobre el ingreso bruto sin depurar.

Sobre este punto RODRIGUEZ PIEDRAHÍTA señala que la DIAN ya ha establecido un criterio oficial favoreciendo la posición de que al referirse el artículo 14° a “Beneficio” se está refiriendo a su beneficio empresarial para el prestador del servicio. Este concepto va más allá estableciendo que la parte interesada puede desvirtuar la presunción sobre la imputación y registro demostrando a través de cualquier medio probatorio idóneo que el servicio no fue prestado en el territorio en el que está domiciliada la persona o empresa que imputa y registra el pago, fijando como criterio para determinar en donde se produce el beneficio empresarial el lugar en que se preste el servicio, como lo preveía la Decisión 40.

Concepto Tributario N° 106102 del 28 de diciembre de 2009.

Si se debe pagar algún tributo con ocasión de la celebración de un contrato de prestación de servicios por un determinado valor, suministrados por una firma Ecuatoriana a un residente en Colombia.

Señala que para efectos del tratamiento tributario de los beneficios obtenidos en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, es el criterio de la fuente, entendida esta como las actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

Ejemplo:

La empresa A residente en el Perú presta servicios técnicos a la empresa B residente en Colombia, servicio definido en el artículo 14° de la Decisión 578.

A continuación detallamos la interpretación de cada país:

De lo mencionado en el cuadro anterior, se infiere que el servicio prestado en Colombia por una empresa residente en el Perú, no estará gravado con el Impuesto a la Renta en el Perú y Colombia, por lo que se origina una doble no imposición, debido que la empresa A la considerará como renta exonerada en el Perú, es decir, adicionará a la renta neta los costos y deducirá los ingresos relacionados con este proyecto, mientras que la empresa B residente en Colombia también la considerará como renta no gravada.

A la fecha de la presente investigación, las empresas residentes en Colombia que contratan a empresas de ingeniería domiciliadas en el Perú para prestar servicios empresariales con destaque de personal a Colombia, unas empresas practican la retención del 10% por concepto de Impuesto a la Renta mientras que otras no practican dicha retención, originándose un doble criterio en la aplicación del Artículo 14° de la Decisión 578.

Lo mencionado en el párrafo anterior será planteado como observación en el presente trabajo de investigación y plantaremos como recomendación que la Administración Tributaria proponga una norma legal que aclaren las dudas y controversias relacionadas con la aplicación de la Decisión 578 y los Convenios suscritos con Canadá, Chile y Brasil.

Posición SUNAT sobre la aplicación de la Decisión N° 578.

La SUNAT ha fijado su posición con respecto a la aplicación de la Decisión 578 en los siguientes documentos emitidos:

1.- Carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de setiembre de 2010. La carta responde a una consulta formulada por la Cámara de Comercio e Integración Peruano Ecuatoriana donde señala que la Decisión 578 se encuentra vigente en el Perú desde el 1 de enero de 2005.

2.- Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000 del 15 de diciembre del 2010. Informe responde a consulta sobre una persona natural domiciliada en la Comunidad Andina, estableciendo lo siguiente:

2.1 Una persona natural extranjera domiciliada en un país de la Comunidad Andina que viene al Perú a prestar servicios como trabajador dependiente, adquiere la condición de

domiciliado en el país si reside o permanece en el territorio nacional más de ciento ochenta y tres días calendarios en un período cualquier de doce meses, en cuyo caso la adquisición de dicha condición surtirá efecto a partir del siguiente ejercicio gravable.

2.2 Sin embargo, aún cuando todavía no califique como domiciliado en el Perú, dicha persona natural tiene derecho a tributar por su rentas provenientes del trabajo dependiente obtenidas en el Perú, desde el primer día de su permanencia en el mismo, considerando la deducción anual de siete unidades impositivas tributarias establecida en el artículo 46° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y la escala progresiva prevista en el artículo 53° del mismo TUO.

De lo glosado en los párrafos anteriores concluimos que los beneficios empresariales por servicios de asistencia técnica, consultoría, servicios profesionales y servicios técnicos deben tributar el Impuesto a la Renta en el país donde se prestaron los servicios, y que por lo general es el país donde reside la persona natural o jurídica que contrato y pago por el servicio.

Vigencia de la Decisión 578 en el Perú.

La Decisión 578 no ha sido aprobada o ratificada por el Congreso de la República, tal como lo señala los artículos 56° y 102° inciso 3 de la Constitución Política del Perú. Al respecto, existen dos corrientes de interpretación en el Perú sobre este tema:

La Decisión 578 no se encuentra vigente porque no ha sido aprobada por el Congreso de la República.

La Decisión 578 se encuentra vigente por que reemplaza la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, el cual fue aprobado en el Perú por el Decreto Ley N° 19535 del 19 de setiembre de 1972, aunque recién el 18 de junio de 1980 se hizo el depósito correspondiente ante la Junta del Acuerdo de Cartagena, entrando el convenio en vigencia las personas naturales y empresas respecto a las rentas percibidas o devengadas y para el impuesto al patrimonio, a partir del 1 de enero de 1981.

A la fecha de la presente investigación, la Administración Tributaria mediante carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de setiembre de 2010 en respuesta ante una consulta formulada por la Cámara de Comercio e Integración Peruano Ecuatoriana, señaló que la Decisión 578 se encuentra vigente en el Perú.

Fundamenta su posición señalando que el Ministerio de Economía y Finanzas ha concluido, en base a lo opinado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que la Decisión 578 tiene aplicación directa en el Perú, sin requerir un procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico nacional, y produce plenos efectos jurídicos desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta oficial del Acuerdo de Cartagena. Señala además que, en efecto, el Ministerio de Relaciones Exteriores afirma que dado que el Perú es un Estado miembro de la CAN – organización internacional de naturaleza supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la propia organización y sus órganos – las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional.

Finalmente señala que de lo anteriormente glosado cabe concluir que, toda vez que la Decisión 578 – régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de la Comunidad Andina ha sido publicada en la Gaceta Oficial N° 1063, la misma se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional.

Sin embargo, para cumplir con el principio de legalidad en el debido proceso y otorgar la seguridad jurídica consideramos que la Decisión 578 debe seguir el procedimiento establecido en el artículo 56° de nuestra Constitución política. Esta observación la incluiremos en nuestras conclusiones y lo plantearémos en nuestras recomendaciones al presente trabajo de investigación.

2.3.20 Aplicación de Convenios según modelo de la OCDE.

Los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por el Estado Peruano con Canadá, Chile y Brasil fueron negociados y firmados sobre la base del modelo de convenio peruano, el mismo que fue elaborado en base al modelo de la OCDE, aunque recoge algunos matices del modelo ONU.

La doctrina sostiene que en el caso de los Estados no miembros, el modelo de convenio de la OCDE y sus comentarios pueden ser calificados como medios complementarios.

Los comentarios al modelo del Convenio de la OCDE se encuentran recogidos en un documento que contiene la historia de la redacción de sus artículos detrás de la redacción de sus artículos, ejemplos de su aplicación, las posiciones que han sido adoptadas por algunos países miembros (y no miembros) de la OCDE con relación a temas específicos, sugerencias de interpretación, etc.

Tal como lo señala CHIARELLA PRIVETTE¹⁸⁰ los comentarios al modelo de Convenio de la OCDE han sido redactados, y son actualizados con relativa frecuencia, por expertos en tributación internacional del Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización, designados por sus respectivos países miembros.

La finalidad de los comentarios es aclarar e interpretar las disposiciones contenidas en cada uno de los artículos del modelo del Convenio de la OCDE. Si bien no forman parte integrante de los Convenios que son celebrados por los Estados, en la práctica constituyen una herramienta sumamente útil que permite su aplicación.

El Perú no es miembro de la OCDE ni participa activamente en los foros que son organizados por dicha entidad, tampoco participa en los foros organizados por dicha entidad para discutir posiciones que los Estados, incluso no pertenecientes a la OCDE, tienen en materia de fiscalidad internacional y, más específicamente, respecto de temas relativos a doble imposición.

Consideramos que los comentarios al modelo de Convenio de la OCDE contienen una serie de referencias sumamente útiles que nos van a permitir, en la práctica, aplicar las disposiciones de los Convenios que han sido celebrados por nuestro país.

¹⁸⁰ CHIARELLA PRIVETTE José, *Inversión Extranjera y Convenios para Evitar la Doble Imposición*, en X Jornadas Nacionales de Tributación, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2010 página 128.

2.3.21 Pronunciamientos de la SUNAT.

La Administración Tributaria emitió dos informes referidos a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile, así como una carta y dos informes en relación a la Decisión 578, las mismas que a continuación se detallan:

Convenio suscrito con Chile:

Informe 039-2006-SUNAT/2B000 del 6 de febrero de 2006, y

Informe 150-2009-SUNAT/2B000 del 31 de julio de 2009.

Los referidos informes precisan la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile precisando que los beneficios empresariales obtenidos por una empresa residente en Chile que no tiene establecimiento permanente en el Perú no estará gravada por el Impuesto a la Renta peruano. Si la empresa residente en Chile tiene un establecimiento permanente a través del cual realice actividades en el Perú se encontrará gravada con el impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo tales beneficios tributar el referido Impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° de la citada Ley del Impuesto a la Renta.

Decisión 578 de la Comunidad Andina:

Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000 del 15 de diciembre del 2010.- Informe señala que una persona natural domiciliada en la Comunidad Andina que permanece por más de 183 días en el país califica como domiciliado desde el día siguiente de cumplir el plazo, pero si aún no es domiciliado, el Impuesto a la Renta de quinta categoría se calcula como el de una persona domiciliada.

Carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de setiembre de 2010, referida a la vigencia en el Perú de la Decisión 578.

Informe N° 133-2004-SUNAT/2B0000 del 17 de agosto de 2004. Informe referido a las rentas empresariales percibidas por empresas domiciliadas en alguno de los estados

miembros de la Comunidad Andina obtenidas por la prestación de servicios de asistencia técnica que son utilizados económicamente en este último, solo tributará en el país miembro en cuyo territorio se presenten tales servicios.

2.3.22 Incidencia de las modificaciones de la Reforma Tributaria dentro de las facultades otorgados por el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo a través del Decreto Legislativo N° 29894, en el presente trabajo de investigación.

Mediante el Decreto Legislativo N° 29894¹⁸¹ el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad para legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros por un plazo de 45 días calendarios. Esta delegación expresamente señala que no comprenden la creación de nuevos impuestos, el aumento de tasas de los impuestos, así como la eliminación o disminución de deducciones o modificaciones en las escalas de la renta de cuarta o quinta categoría. Dentro de este plazo el Poder Ejecutivo ha aprobado diversos Decretos Legislativos que modifican e incorporan diversos artículos al Código Tributario, la Ley del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, según se detalla a continuación:

2.3.22.1 Código Tributario.

1.- **Decreto Legislativo N° 1113**¹⁸² que modifica el Código Tributario con el objetivo de perfeccionar el marco normativo. La presente norma entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, con excepción de las modificaciones e incorporaciones de los artículos 44°, 45°, 46°, 61°, 62°-A, 76°, 77°, 88°, 108°, 189° y 192° del Código Tributario, así como la Primera y Segunda Disposición Complementaria Final, dispuestas por la presente norma, las cuales entrarán en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

¹⁸¹ Delegación otorgada al amparo del artículo 104° de la Constitución Política del Perú y publicado en el diario oficial El Peruano el 9 de junio de 2012.

¹⁸² Publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de julio de 2012.

2.- **Decreto Legislativo N° 1117**¹⁸³ la presente norma tiene por objeto mejorar los aspectos referidos a la actuación de la Administración Tributaria frente a los administrados mediante el perfeccionamiento de las normas referentes al domicilio fiscal y procesal, medidas cautelares y facultad sancionadora. El presente Decreto Legislativo entrará en vigencia al día siguiente de su publicación con excepción de las modificaciones referidas a los artículos 166° y 179° del Código Tributario que entrarán en vigencia a los treinta (30) días calendario y la modificación referida al artículo 11° del referido Código que entrará en vigencia a los noventa (90) días computados a partir del día siguiente de la fecha de publicación del presente Decreto Legislativo.

3.- **Decreto Legislativo N° 1121**¹⁸⁴ que tiene por objeto mejorar aspectos referidos a la actuación de la Administración Tributaria frente a los administrados mediante el perfeccionamiento de las normas que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas, complementar las reglas de responsabilidad tributaria, optimizar facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, con la observancia de los derechos de los contribuyentes, perfeccionamiento de la presentación de declaraciones, concordar los plazos de vigencia de las cartas fianzas con los actuales plazos para resolver reclamaciones y apelaciones; así como la regulación de las medidas cautelares dictadas por los órganos jurisdiccionales que están vinculadas a las materias antes señaladas. La presente norma entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

4.- **Decreto Legislativo N° 1123**¹⁸⁵ la presente norma tiene por objeto mejorar aspectos referidos a lo resuelto por el Tribunal Fiscal, ampliando el plazo para solicitar corrección, ampliación o aclaración con la finalidad de disminuir la generación de nuevas controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes; así como otorgar a la Administración Tributaria herramientas para incentivar un mayor cumplimiento de las

¹⁸³ Publicado en el diario oficial El Peruano el 7 de julio de 2012.

¹⁸⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de julio de 2012.

¹⁸⁵ Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de julio de 2012.

obligaciones tributarias. La presente norma entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

Las modificaciones incorporadas en el Código Tributario a través de los Decretos Legislativos N° 1113, 1117, 1121 y 1123 no tienen incidencia en el presente trabajo de investigación Por ser norma de principios tributarios aplicables a los contribuyentes y todos los tributos.

2.3.22.2 Ley del Impuesto a la Renta.

1.- Decreto Legislativo N° 1112¹⁸⁶ se modifican diversos artículos de la Ley del Impuesto a la Renta referidos al costo computable para la determinación de la renta neta, los mismos que entrarán en vigencia el 1 de enero de 2013.

2.- Decreto Legislativo N° 1120¹⁸⁷ se modifican diversos artículos de la Ley del Impuesto a la Renta, los mismos que entrarán en vigencia el 1 de enero de 2013. Estas disposiciones tienen incidencia en el presente trabajo de investigación. A continuación se detallan las modificaciones más importantes:

Artículo 56° Asistencia Técnica. Se ha modificado el literal f) del artículo 56° para la aplicación de la tasa del 15% de asistencia técnica, ahora se exige que el usuario local obtenga y presente a la SUNAT un informe de una sociedad de auditoría, en el que certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente, siempre que la contraprestación total por los servicios de asistencia técnica comprendidos en un mismo contrato, incluidas sus prórrogas y/o modificaciones, supere las 140 UIT vigentes al momento de su celebración.

Artículo 76° Retenciones de rentas de no domiciliados. Se ha modificado el primer párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de excluir de dicho párrafo el inciso a) que hacía referencia a la exoneración prevista en el inciso p) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, que fuera derogada por la presente norma.

¹⁸⁶ Publicado en el diario oficial El Peruano el 29 de junio de 2012.

¹⁸⁷ Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de julio de 2012.

Capítulo XIV Régimen de transparencia fiscal internacional. Con la finalidad de evitar el traslado de ingresos a otras jurisdicciones, normalmente paraísos fiscales, producto de acciones de planificación fiscal internacional, se regula el régimen de transparencia fiscal internacional, cuyos orígenes se registran en la legislación norteamericana al establecer el controlled foreign corporation – CFC. Esta regulación busca evitar que un residente o domiciliado constituya una sociedad en un país de nula o baja tributación (sociedad instrumental o sociedad controlada), atrayendo a esta última sus ingresos, disminuyendo de este modo el pago de impuestos que le correspondería en el país en que es domiciliado, revelando así su fin exclusivamente fiscal. Dentro del marco creciente del flujo de capitales e inversiones en nuestro país, y con el afán de combatir la elusión fiscal internacional, se han acogido normas de transparencia fiscal internacional, introduciendo el capítulo XIV a la Ley del Impuesto a la Renta. Este régimen aplica a los contribuyentes domiciliados en el Perú que son propietarios de entidades controladas no domiciliadas y se aplica sobre rentas pasivas de ésta siempre que se encuentren sujetos al impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera.

3.- Decreto Legislativo N° 1124¹⁸⁸ que modifican e incorporan artículos en la Ley del Impuesto a la Renta que tiene por objeto modificar las normas de precios de transferencia, así como regular las deducciones por gastos de investigación científica y tecnológica para determinar la renta neta de tercera categoría. El presente Decreto Legislativo entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, con excepción del artículo 5°, el que entrará en vigencia a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se dicten todas las normas reglamentarias a que se refiere el inciso a.3) del artículo 3° de la Ley, incorporada en el presente Decreto Legislativo.

Las modificaciones incorporadas en la Ley del Impuesto a la Renta a través de los Decretos Legislativos 1112 y 1124 no tienen incidencia en el presente trabajo de investigación, excepto por lo mencionado en el Decreto Legislativo 1120.

¹⁸⁸ Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de julio de 2012.

2.3.22.3 Impuesto General a las Ventas.

1.- Decreto Legislativo N° 1119¹⁸⁹ que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en lo que respecta a las operaciones de exportación, a fin de corregir aquellos defectos que podrían estar generando diversos problemas en torno a la calificación de determinadas operaciones como exportación, restando neutralidad a las decisiones de los agentes económicos.

2.- Decreto Legislativo N° 1125¹⁹⁰ que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo para incorporar nuevos supuestos de exportación de bienes y servicios.

Las modificaciones incorporadas en la Ley del Impuesto General a las Ventas a través de los Decretos Legislativos 1119 y 1125 no tienen incidencia en el presente trabajo de investigación.

En conclusión, la llamada reforma tributaria, aparentemente representa una modificación normativa y que no llega al nivel de una nueva reestructuración del sistema del Impuesto a la Renta, salvo las modificaciones mencionadas que inciden en el presente trabajo de investigación.

¹⁸⁹ Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de julio de 2012.

¹⁹⁰ Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de julio de 2012.

CAPÍTULO III.

METODOLOGÍA

3.1 Tipo y diseño de investigación.

El tipo de investigación es no experimental descriptiva y el diseño metodológico se determinó como diseño transeccional descriptivo. En la presente investigación, no se realizaron experimentos con las variables de las hipótesis.

Dado que esta Tesis está dirigida a evaluar la problemática tributaria que enfrentan las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y que aplican Convenios para evitar la doble imposición, se ha evaluado y explicado los resultados obtenidos en las cinco empresas seleccionadas.

3.1.1 Método de investigación.

La ejecución de esta Tesis se realizó aplicando los siguientes métodos de investigación:

Método histórico. Para descubrir y fundamentar los principios de desarrollo de los hechos concretos, destacando las causas y consecuencias del problema. El análisis se realizó para conocer la evolución que han experimentado los Convenios para evitar la doble imposición en el Perú.

b) **Método comparativo.** Para contrastar los datos obtenidos relacionándolo con los indicadores de cada variable. El análisis se aplicó para contrastar lo establecido en los Convenios y la ley del Impuesto a la Renta.

Los métodos específicos aplicados fueron:

b.1) De analogía. Se aplicó para conocer la diferencia y similitudes en la aplicación de lo señalado en los Convenios y la ley del Impuesto a la Renta.

b.2) Inferencial. Se aplicó los procesos de inducción – deducción que permitió aplicar los principios y leyes del sistema tributario nacional con lo establecido en los Convenios. Asimismo, se aplicó para establecer las conclusiones y generalizar los resultados de la investigación.

Documental. Aplicado en la revisión de documentos fuentes como libros de diversos autores, material de cursos y seminarios, informes absolviendo consultas por las Administraciones Tributarias, publicaciones en páginas de internet, encuestas y estados financieros de las empresas. Los documentos fueron una de las evidencias concretas para la demostración de la hipótesis.

Dialectico. Aplicado para analizar la problemática de los Convenios para evitar la doble imposición y las normas tributarias vigentes en nuestro país bajo un enfoque social y económico.

3.2 Unidad de análisis.

Las unidades de análisis han sido las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los convenios para evitar la doble imposición.

3.3 Población de estudio.

La población corresponde a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú que son usuarias de los Convenios suscritos con Canadá, Chile y Brasil así como del Régimen para evitar la doble imposición suscrito por nuestro país con los países miembros de la Comunidad Andina.

3.4 Tamaño de la muestra.

Para establecer la muestra numérica, se toma como universo 12 empresas que prestan servicios de ingeniería y que operan en Lima. Estas empresas son las que han sido identificadas como empresas subsidiarias o que sus accionistas son empresas residentes en Canadá, Chile, Brasil, Bolivia, Ecuador o Colombia y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

a. Muestra inicial.

La muestra se determina en base a la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 (p) (q)}{E^2}$$

Donde:

n: Muestra inicial.

Z: limite de confianza para generalizar los resultados.

pq: Campo de variabilidad. P representa aciertos y q a los errores.

E: Nivel de precisión.

Los valores a considerarse son:

Z: 1.44

P: 0.90

Q: 0.1

E: 0.15

Reemplazando los valores, se tiene lo siguiente:

$$\begin{aligned}
 n &= \frac{(1.44)^2 (0.9) (0.1)}{(0.15)^2} \\
 n &= \frac{0.186624}{0.0225} \\
 n &= 8.2944 \\
 n &= 8
 \end{aligned}$$

La muestra inicial es 8. Este resultado será sometido a factor de corrección finita.

b. Muestra ajustada.

Se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$n^{\circ} = \frac{n}{1 + \frac{n + 1}{N}}$$

Donde:

n: Valor de la muestra inicial.

n[°]: Muestra ajustada.

N: Población

Reemplazando los valores, tenemos:

$$n^{\circ} = \frac{8}{1 + \frac{8 - 1}{12}}$$

$$n^{\circ} = \frac{8}{1 + \frac{7}{12}}$$

$$n^{\circ} = \frac{8}{1 + 0.58333333}$$

$$n^{\circ} = \frac{8}{1.5833333}$$

$$n^{\circ} = 5.05$$

$$n^{\circ} = 5$$

La muestra numérica es 5. Entonces, hemos investigado solo a 5 empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

3.5 Selección de muestra.

La muestra seleccionada es probabilística, se seleccionó de un universo de 12 empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

3.6 Técnicas e Instrumentos de Recolección de datos.

Los tipos de técnicas e instrumentos a utilizar fue la obtención de la información mediante encuestas. Las encuestas fueron realizadas a los funcionarios de las empresas seleccionadas y especialistas en temas tributarios, que permitan conocer cuáles son las limitaciones, problemas y beneficios que se les presentan para aplicar los Convenios para evitar la doble imposición. No se ha diseñado técnicas o instrumentos especiales para la extracción de datos legales, macroeconómicos y microeconómicos.

3.7 Tratamiento de los datos.

El procesamiento, sistematización y análisis de los datos recogidos, incluyendo codificación y tabulación, medidas de análisis estadísticos y no estadístico, tratamiento de datos no cuantificables o de tipo cualitativo recibió un tratamiento similar al que se acostumbraría en la práctica de un diagnóstico de investigación.

3.8 Análisis e interpretación de la información.

La investigación realizada es no experimental descriptiva, debido que a través de la recolección de datos de las variables en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, se selecciono a cinco empresas y de las otras fuentes de información que se han descrito anteriormente, y han permitido inferir, determinar, explicar, sustentar y concluir la validez de la hipótesis principal.

3.9 Hipótesis y Variables.

3.9.1 Hipótesis General.

El pago de impuestos en exceso o en defecto por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería, al aplicar los Convenios para evitar la doble imposición, originan problemas tributarios por no existir concordancia entre estos y las leyes tributarias del país, que permitan minimizar sus costos tributarios por doble imposición a fin de lograr una aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias del Convenio.

3.9.2 Operacionalización de Variables.

Para demostrar esta hipótesis, la operacionalizamos, obteniéndose las variables y los indicadores que a continuación se indican:

3.9.2.1 Variable X = Impuestos pagados en exceso o en defecto

Indicadores:

Impuestos pagados:

En exceso:

Retención del Impuesto a la Renta sobre renta bruta.

Retención del Impuesto a la Renta en la fuente.

En Defecto:

Retención del Impuesto a la Renta sobre renta neta.

Pago de Impuesto a la Renta en el país de residencia.

Doble no imposición.

Evasión tributaria por uso y abuso del Convenio.

3.9.2 Variables Y = Problemas tributarios.**Indicadores:**

Establecimiento permanente en el Perú de la empresa residente en un Estado contratante.

Falta de inscripción en el RUC de la empresa no domiciliada.

Acreditación de servicios prestados por empresas residentes en países contratantes.

Renuncia a los Convenios para evitar la doble imposición.

3.9.3 Variables Z = Aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias del Convenio.**Indicadores:****En forma:**

Coherente:

Concordancia entre el Convenio y las leyes tributarias del país.

Pronunciamientos de instituciones profesionales del país concordantes con los Convenios.

Homogénea:

Uniformidad de criterios para la aplicación de los Convenios.

Dualidad de criterios en aplicación de la Decisión 578°

Sin discrepancias:

Aplicación de Convenios según modelo de la OCDE.

Pronunciamientos de la SUNAT.

3.10 Periodo que abarca la investigación

El periodo que abarca la investigación corresponde hasta el año 2010

CAPÍTULO IV.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 Análisis, interpretación y discusión de resultados.

4.1.1 Análisis de objetivos.

4.1.1.1 Objetivo general.

Contribuir con la aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición establecidos por el Perú.

Este objetivo se ha logrado en las empresas seleccionadas como muestras, debido a que en las entrevistas realizadas hemos comunicado los criterios y recomendaciones que se deben adoptar para aplicar los Convenios para evitar la doble imposición.

4.1.2 Específicos.

Se estudiaron los Convenios establecidos entre el Perú con Canadá, Chile, Brasil y los países miembros de la Comunidad Andina.

Se revisó la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú.

Se evaluó el pago de impuestos en exceso y en defecto realizado por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Se demostró que no existe concordancia entre los Convenios para evitar la doble imposición y las leyes tributarias de nuestro país.

Se conoció el efecto de costos y gastos por servicios de no domiciliados en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría y la disminución de costos tributarios por doble imposición en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Se analizó que el Impuesto General a las Ventas pagado por utilización de servicios de no domiciliados en el país y utilizado como crédito fiscal por las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú, puede ser cuestionados por la SUNAT por no aplicar adecuadamente los Convenios para evitar la doble imposición.

Se estudiaron los controles internos que les permitan a las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú y aplican los Convenios, acreditar los servicios subcontratados a empresas no domiciliadas de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

Se evaluó que las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería no han realizado una aplicación coherente, homogénea y sin discrepancias de los Convenios para evitar la doble imposición.

4.2 Prueba de hipótesis.

4.2.1 Diseño del trabajo y análisis de documentos.

La estructura y procedimientos aplicados en el proceso de levantamiento de información que a continuación se detallan:

Se procedió a entrevistar a los representantes de las 5 empresas seleccionadas como muestras que aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Cada entrevista tuvo una duración de 30 minutos y se realizó en el domicilio fiscal de cada una de ellas.

Se explicó brevemente el por qué se está realizando la entrevista.

Se entregó un ejemplar de la encuesta y se procedió a explicarle cada una de las preguntas consignadas en el cuestionario para que el entrevistado dicte su respuesta.

4.2.2 Prueba de la hipótesis.

La hipótesis planteada se corrobora por que en nuestro trabajo de investigación hemos comprobado que las empresas seleccionadas como muestra al aplicar los Convenios para evitar la doble imposición, estos han originado problemas tributarios por no existir concordancia entre estos y las leyes tributarias del país y no han logrado minimizar sus costos tributarios por doble imposición a fin de lograr una aplicación homogénea, coherente y sin discrepancias del Convenio.

Ello se corrobora en los resultados obtenidos en las encuestas realizadas a las empresas seleccionadas, los mismos que se muestran en el siguiente punto, denominado presentación de resultados.

Presentación de resultados.

En anexo 2 a este trabajo de investigación se presenta el detalle del resultado de las encuestas realizadas a las 5 empresas seleccionadas. A continuación presentamos los resultados obtenidos:

El 100% de las empresas señaló que contrata servicios de Compañías residentes en Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina.

El 100% de las empresas señaló que los servicios contratados a Compañías residentes en Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina fueron prestados con destaque de su personal técnico al Perú.

Todas las empresas encuestadas señalaron que se encuentran dentro de los alcances de algún Convenio.

Todas las empresas encuestadas confirmaron que se presentan problemas cuando se aplican los Convenios para evitar la doble imposición.

Todas las empresas encuestadas confirmaron que se presentan problemas en la contratación de empresas residentes en Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina para la ejecución de una tarea específica de un proyecto.

El 80% de las empresas señalo que no tiene empleados que van a beneficiarse con el Convenio, mientras que el 20% señalo si tiene empleados que se beneficiarán.

El 80% señalo que su personal se beneficia con los Convenios porque el referido personal no paga el Impuesto a la Renta personal, mientras que el 20% señalo que a ellos no se les beneficia.

La totalidad de las empresas encuestadas señalo que se benefician con los Convenios.

Todas las empresas encuestadas señalaron que en el rubro de ingeniería es beneficioso el acogimiento a los Convenios.

Las empresas encuestadas indicaron que no tienen conocimiento si existen contratistas residentes en Canadá y Chile trabajando en el país como establecimiento permanente,

La totalidad de las entidades encuestadas señalo que las empresas residentes en el país que contratan con empresas extranjeras acogidas al Convenio se benefician con el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

Todas las empresas señalaron que tienen ventajas económicas para ellas el haberse acogido a los Convenios.

El 100% de las empresas señalo que se encuentran en mejores condiciones económicas frente a las empresas que no gozan del Convenio.

El 80% de las empresas encuestadas señalo que no contratan por intermedio de una empresa residente en Canadá o Chile a otra empresa residente en un tercer país, mientras que el 20% señalo que si lo hace.

El 80% señalo que no le es beneficioso lo mencionado en el punto anterior, mientras que un 20% señalo que si lo es.

El 80% de las empresas señalaron que su empresa no hace uso del Convenio mediante las formas del treaty shopping, mientras que el 20% señaló que si lo hace.

El 80% de las empresas encuestadas señaló que por servicios contratados a Compañías residentes en Bolivia, Colombia y Ecuador que prestaron el servicio con su personal técnico destacado al Perú, la empresa practico la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

El 80% de las empresas encuestadas señaló que por servicios prestados a Compañías residentes en Bolivia, Colombia y Ecuador, con personal destacado a dichos países, las referidas Compañías practicaron la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

La totalidad de las empresas encuestadas considera favorable que la prestación de servicios gocen de los Convenios para evitar la doble imposición.

Todas las empresas encuestadas consideran que debe modificarse la Ley del Impuesto a la Renta para adecuarlos a lo señalado en los Convenios.

La totalidad de las empresas encuestadas considera que nuestro país debe suscribir más Convenios con otros países.

Todas las empresas encuestadas consideran que el Convenio negociado por el Estado Peruano con España debe ser ratificado por el Congreso de la República, ratificada por el Presidente de la República y entrar en vigencia.

Los resultados obtenidos en las encuestas realizadas confirman nuestra hipótesis planteada en el sentido que todas las empresas tienen problemas tributarios al aplicar los Convenios para evitar la doble imposición debido a que no existe concordancia entre estos y las leyes tributarias, para ello consideramos que se debe realizar ciertas modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Las principales observaciones se detallan a continuación:

Adecuar lo que señala el Convenio específicamente la definición de establecimiento permanente para una obra de construcción y prestación de servicios empresariales.

Se observo que no tienen conocimiento que existan contratistas residentes en Canadá, Chile o Brasil que se hayan constituido como establecimiento permanente en el Perú.

Que se hace uso abusivo del convenio o treaty shopping.

Que el personal de las empresas residentes en Canadá, Chile o Brasil, subcontratados para prestar servicios en el Perú, no pagan a la SUNAT el Impuesto a la Renta proveniente de su trabajo dependiente, los mismos que califican como rentas de fuente peruana por permanecer por más de 183 días.

CONCLUSIONES

Del resultado de nuestro trabajo de investigación basados en los estudios objeto del tema, hemos arribado a las siguientes conclusiones:

En la investigación realizada hemos observado que aparentemente las empresas residentes en Canadá o Chile que prestaron servicios en el Perú por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país por un periodo mayor de 183 días no se constituyeron como establecimiento permanente en nuestro país, por lo tanto, no tributaron el Impuesto a la Renta ni pagaron el Impuesto General a las Ventas de cuenta propia, por las rentas percibidas atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, existen empresas nacionales de ingeniería que no realizaron la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado a las empresas subcontratadas residentes en Canadá o Chile que prestaron servicios por un periodo mayor de 183 días, siendo necesario un mayor control a la empresa local de parte de la Administración Tributaria.

Algunas empresas del exterior que aplican Convenios para evitar la doble imposición subcontratadas para prestar servicios por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país, vuelven a subcontratar el mismo servicio a empresas residentes en un tercer Estado que no forma parte del Convenio, con el objetivo que a la empresa residente en el tercer Estado no se le practique la retención del Impuesto a la Renta del no domiciliado en el Perú, hecho que se califica como uso abusivo del Convenio o también llamado treaty shopping. Igualmente la Administración Tributaria debe fiscalizar estos hechos en la empresa local.

Observamos que el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal - Decisión N° 578 que reemplazo la Decisión N° 40 del Acuerdo de Cartagena, vigente en el Perú desde el 1 de enero de 2005; no ha seguido el procedimiento establecido por el artículo 56° de nuestra Constitución política, es decir, no ha sido aprobada por el Congreso

de la República ni ratificada por el Presidente de la República, implicando ello el incumplimiento del principio de legalidad en el debido proceso. Por otro lado, existen dos criterios para aplicar el artículo 14° de la Decisión 578, por lo que es necesario que la Administración Tributaria aclare la aplicación del referido artículo con el objetivo de llegar a una uniformidad en la aplicación impositiva en el tratamiento de la Decisión 578. En cuanto al primer punto debe gestionarse una Ley que aclare la vigencia de la Decisión 578.

Hemos observado en la investigación que los trabajadores destacados al Perú por sus empresas residentes en Canadá, Chile, Brasil y la Comunidad Andina con periodos de labores en el país mayor a 183 días no tributan a la Administración Tributaria el Impuesto a la Renta por sus rentas del trabajo de fuente peruana como corresponde, siendo importante y necesario una mayor fiscalización de la Administración Tributaria.

Se ha observado que en la aplicación de las normas sobre Convenios en la legislación aplicable existe un conflicto de orden legal entre la prevalencia de los Convenios sobre la Ley interna de nuestro país. De acuerdo con los principios del Pacta Sunt Servanda y la primacía del derecho internacional público, el Convenio prevalece sobre la Ley interna sin que ello signifique la derogación de la norma nacional, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3041-A-2004 de observancia obligatoria. El criterio del Tribunal Fiscal debe ser incorporado a la Ley del Impuesto a la Renta.

En nuestra investigación demostramos que no existe concordancia entre los Convenios y la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, al no incluir nuestra norma legal la definición de establecimiento permanente para los casos de: (a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, y (b) la prestación de servicios empresariales por un periodo mayor de 183 días. Esta situación obliga a la necesidad que la Ley del Impuesto a la Renta a través de su Reglamento defina con mayor precisión el alcance del concepto de establecimiento permanente.

De otro lado, se ha confirmado que existe una contradicción entre lo señalado en el inciso e) del artículo 7° y el segundo párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a lo que considera “establecimiento permanente”. El artículo 6° califica al

establecimiento permanente para una empresa como la de un no domiciliado y es gravado por sus rentas de fuente peruana mientras que el artículo 7° establece que el establecimiento permanente de la referida empresa es la de un domiciliado, pero sólo respecto de sus rentas de fuente peruana. Es necesario y oportuno una modificación de la Ley del Impuesto a la Renta concordando estas dos disposiciones aparentemente contradictorias.

RECOMENDACIONES

En razón a las conclusiones expuestas en nuestro trabajo de investigación, consideramos oportuno plantear las siguientes recomendaciones:

Las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería y subcontrataron a empresas residentes en Canadá o Chile para prestar servicios en el Perú por un periodo mayor de 183 días, que califican como establecimiento permanente según los Convenios, pero que no se hayan constituido como tal; la Administración Tributaria debe establecer la responsabilidad que asumen las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería; el procedimiento para subsanar las omisiones de los ejercicios no prescritos por el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de cuenta propia así como las sanciones aplicables.

Asimismo, recomendamos que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que definió al establecimiento permanente deben ser modificadas a través de una Ley que defina dicho concepto.

También se debe precisar en la Ley del Impuesto a la Renta el computo de tiempo para proyectos estimados inicialmente por un plazo menor a 183 días; como es el caso de servicios empresariales iniciados en los últimos meses del año 2010 y terminado en los primeros meses del año 2011.

Recomendamos que se incluya en la Ley del Impuesto a la Renta o en su Reglamento, los requisitos, características y condiciones que califican como uso indebido del Convenio para evitar la doble imposición o treaty shopping, en el caso de volver a subcontratar servicios a una empresa residente en un tercer Estado que no es parte del Convenio y evitar la evasión tributaria.

A fin de precisar los alcances de la Decisión 578 y su plena validez legal, es recomendable que el Congreso de la República emita una Ley precisando la vigencia de la Decisión 578.

Así mismo, se debe aclarar la aplicación del artículo 14° de la citada Decisión de manera definitiva y uniforme dentro del Perú y la Comunidad Andina.

La Administración Tributaria debe establecer procedimientos prácticos para que los trabajadores residentes en Canadá, Chile y Brasil destacados por sus empresas para prestar servicios en el Perú por más de 183 días, puedan tributar el Impuesto a la Renta por sus rentas del trabajo de fuente peruana percibidas durante su permanencia en nuestro país.

La Administración Tributaria debe elaborar un proyecto de Ley que incorpore en la Ley del Impuesto a la Renta el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 3041-A-2004 de observancia obligatoria, la misma que señala que los Convenios de doble imposición prevalecen sobre la Ley interna.

Recomendamos incluir en la Ley del Impuesto a la Renta la definición de establecimiento permanente recogida en los Convenios suscritos con Canadá, Chile y Brasil para los casos de una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos y la prestación de servicios empresariales, ambos con una duración mayor a 183 días.

La Administración Tributaria debe elaborar un proyecto de Ley para definir el concepto de establecimiento permanente, y de esta forma compatibilizarlo con lo establecido en los artículos 6° y 7° de la Ley del Impuesto a la Renta.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

7.1 Libros

ANDRADE E. Simón. 1996, *Diccionario de Finanzas, Económico y Contabilidad*. Lima. Editorial y Librería Lucero S.R.Ltda. 459 páginas.

ARIAS-SCHREIBER PEZET Max. 2000. *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984, Tomo I Contratos: Parte General*. Segunda Edición. Gaceta Jurídica, 414 páginas.

ATALIBA Geraldo. 1987. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 218 páginas.

BARNADAS MOLINS Francesc. 1997. *Tributación de no residentes y fiscalidad Internacional*. Barcelona España. Ediciones Gestión 2000 S.A., 401 páginas.

BERNALES BALLESTEROS Enrique. 1999. *La Constitución de 1993 Análisis Comparado*. Lima. Editorial Rao S.R.L. Quinta edición, 852 páginas.

Y. BERNARD, J.C. COLLI y D. LEWANDOWSKI D. 1985. *Diccionario Económico y Financiero, Asociación para el Progreso de la Dirección*. Cuarta Edición, 1341 páginas.

BRAVO SHEEN David y VILLANUEVA GUTIERREZ Walker. 1988. *La Imposición al consumo en el Perú*. Estudio Caballero Bustamante. Lima. Editorial Tinco S.A, 570 páginas.

CALDERON CARRERO José Manuel. 2006. *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*. DOC N° 20/06. Madrid España. Instituto de Estudios Fiscales, 35 páginas.

CARMONA FERNÁNDEZ Néstor. 2002. *La problemática fiscal de los cánones y el know how*. Doc 24/02. Madrid España. Instituto de Estudios Fiscales, 45 páginas.

COSCIANI Cesare. 1969. *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 266 páginas.

PUGA Miguel y POLO Roberto, y otros. 2008. *CDIs Convenios para evitar la doble imposición tributaria*. Asociación Fiscal Internacional - IFA Grupo Peruano. Lima. 787 páginas.

CHIRINOS SOTO Enrique y Francisco. 2010. *La Constitución lectura y comentarios*. Sexta Edición. Lima. Editorial Rodhas, 667 páginas.

DE LA PUENTE Y LAVALLE Manuel. 2001. *El Contrato en General*. Tomo I. Segunda Edición. Lima. Palestra Editores, 845 páginas.

DE ARESPACOHAGA Joaquín. 1998. *Planificación fiscal internacional - Convenios de doble imposición estructuras fiscales tributación de no residentes*. Segunda Edición. Madrid España, Editorial Marcial Pons, 534 páginas.

DUE John F. y FRIEDLAENDER Ann F. 1981. *Análisis económico de los impuestos del sector público*. Cuarta Edición. Argentina. Editorial el Ateneo, 260 páginas.

DURAN ROJO Luís y CULQUI Shirley, *Tratados Tributarios Celebrados por el Perú*, Lima, Editorial AELE, 2005, 194 páginas.

ENCICLOPEDIA LAROUSSE, Ediciones Larousse, 1987, 1662 páginas.

GARCIA MULLIN Roque. 1978. *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos, 312 páginas.

GARCIA BELSUNCE Horacio. 1967. *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 186 páginas.

GARCIA PRATS Francisco Alfredo. 1996. *El Establecimiento Permanente, Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria*. Madrid España. Editorial Tecnos S.A., 502 páginas.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO Alfredo. 1995. *Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes*. Primera Edición. Lima. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 836 páginas.

GIULIANI FONROUGE Carlos. 1990. *Derecho Financiero*. Volumen I. Cuarta Edición Reimpresión. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 652 páginas.

HUAMANI CUEVA Rosendo. 2009. *Código Tributario Comentado*. Lima. Jurista Editores, 1253 páginas.

GODOY Juan Pablo, GARCIA NOVOA y otros. 2006. *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Colombia., Editorial Legis Editores S.A. 1ra. Edición, Bogotá 2006, 738 páginas.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. 2010. *Centro de política y administración tributaria - CTPA, OCDE, Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*. Madrid España. 312 páginas.

INSTITUTO INTERNACIONAL DE INVESTIGACIONES, EMPRESAS & CAMBIO. 1998. *Diccionario Económico empresarial*. Lima. 270 páginas.

KOLHER Erick. 1982. *Diccionario para Contadores*. Cuarta Edición. México. Editorial UTEHA S.A. de C.V., 717 páginas.

MANTILLA Samuel. 2002. *Commite of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision (COSO)*. Tercera Reimpresión. Colombia. 330 páginas.

MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. Los Convenios en la Fiscalidad Internacional en CORDON EZQUERRO Teodoro – RUBIO GUERRERO Juan José y otros, Manual de Fiscalidad Internacional, Madrid España, Instituto de Estudios Fiscales, primera edición 2001, 751 páginas.

MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL, Los Convenios en la Fiscalidad Internacional en CORDON EZQUERRO Teodoro - VELAYOS JIMENEZ Fernando y

BUSTOS BUIZA José Antonio y otros, Manual de Fiscalidad Internacional, Madrid España, Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición setiembre 2004, 1444 páginas.

MEDRANO CORNEJO Humberto. 1991. *Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta*, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 20. Lima. 76 páginas.

ORTEGA SALAVARRÍA Rosa, LUJAN ALBURQUEQUE Luis y PACHERRES RACUAY Ana. 2008. *Enfoque empresarial del Impuesto a la Renta 2007-2008*. Tomo II. Lima. Ediciones Caballero Bustamante, 445 páginas.

PEREZ de AYALA José Luis y PEREZ de AYALA Becerril. 2000. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Cuarta Edición. Madrid. Editorial Edersa, 420 páginas.

REIG Enrique. 1970. *Impuesto a los réditos*. Buenos Aires. Editorial Ediciones Contabilidad Moderna, 326 páginas.

ROSEMBUJ Tulio.1998. *Fiscalidad internacional*. Madrid España. Editorial Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales S.A., 143 páginas.

TALLEDO MAZÚ César. 2010. *Manual del Código Tributario*. Lima. Editorial Economía y Finanzas, 880 páginas.

TALLEDO MAZÚ César. 2010. *Manual del Impuesto a la Renta*. Lima. Editorial Economía y Finanzas, 600 páginas.

VALLEJO CHAMORRO José María, GUTIERREZ LOUSA Manuel. 2002. *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Doc 06/02. Instituto de estudios fiscales, 66 páginas.

VEGA BORREGO Félix Alberto. 2003. *Las medidas contra el treaty shopping*. Madrid España. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 425 páginas.

VILLANUEVA GUTIERREZ Walker. 2009. *Estudio del Impuesto al valor agregado en el Perú*. Lima. Esan Ediciones, 515 páginas.

VILLEGAS Héctor. 2003. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición actualizada y ampliada 1ra impresión. Buenos Aires. Editorial Astrea, 931 páginas.

7.2 Leyes, Reglamentos y otras normativas

Carta N° 111-2010-SUNAT del 10 de setiembre de 2010

Código de actividad económica (CIU) revisión III publicada por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) en marzo de 1992.

Código Civil Peruano aprobado por el Decreto Legislativo N° 295 del 24 de julio de 1984 publicado en el diario oficial El Peruano el 25 de julio de 1984 vigente desde el 14 de noviembre de 1984.

Constitución Política del Perú de 2003 aprobada por el Congreso Democrático Constituyente, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre de 2003.

Constitución Política del Perú de 1979 aprobada por la Asamblea Constituyente, promulgada el 12 de julio de 1979, vigente desde el 28 de julio de 1980.

Decreto Legislativo N° 945 publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de diciembre de 2003 que modifico la Ley del Impuesto a la Renta.

Decreto Supremo N° 029-2000-RE publicado en el diario oficial El Peruano del 20 de setiembre de 2000 que ratifico la Convención de Viena sobre derecho de tratados.

Decreto Supremo N° 090-2008-RE referido al establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia, publicado en el diario oficial El Peruano el 4 de julio de 2008.

Decreto Supremo N° 122-94-EF que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y demás normas modificatorias.

Ley N° 28424 publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de diciembre de 2004 y Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 025-2005-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 16 de febrero de 2005.

Ley del Registro Único de Contribuyentes aprobado por el Decreto Legislativo N° 943 en el diario oficial El Peruano el 20 de diciembre de 2003 y demás normas modificatorias.

Ley N° 26647 en el diario oficial El Peruano el 28 de junio de 1996.

Ley de Comprobantes de pago N° 25632 del 24 de julio de 1992 y su Reglamento aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT publicado en el diario oficial El Peruano el 24 de enero de 1999 y demás normas modificatorias.

Oficio 2890 publicado el 04 de agosto de 2005 emitido por la Administración Tributaria de Chile que absuelve una consulta sobre la aplicación del convenio para evitar la doble tributación entre Perú y Chile, respecto al pago de servicios.

Resolución Legislativa N° 29233 publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de mayo de 2008 que aprueba el Convenio entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta.

Resolución Legislativa N° 27904 publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de enero de 2003 que aprueba el Convenio entre el Perú y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.

Resolución Legislativa N° 27905 publicado en el diario oficial El Peruano en el 6 de enero de 2003 que aprueba el Convenio entre el Perú y Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.

Resolución de Superintendencia N° 203-2010/SUNAT que Modifico la Resolución de Superintendencia N° 230-2008-SUNAT referida a la emisión de los Certificados de Residencia para la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, publicada en el diario oficial El Peruano el 10 de junio del 2010.

Resolución de Superintendencia N° 230-2008/SUNAT que establece las formas y plazos en que se emitirán los Certificados de Residencia, publicada en el diario oficial El Peruano el 13 de diciembre del 2008.

Resolución de Superintendencia N° 002-2008/SUNAT que establece las disposiciones y formularios para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y del Impuesto a las transacciones financieras del ejercicio gravable 2007 publicada en el diario oficial El Peruano el 8 de enero del 2008

Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT publicado en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 2006 y demás normas modificatorias.

Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT publicada en el diario oficial El Peruano el 18 de setiembre de 2004

Resolución Ministerial N° 203-2001-EF/10 que aprobó los Resultados de la consulta ciudadana sobre Convenios para evitar la sobre tributación y para prevenir la evasión fiscal, publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de junio de 2001.

Texto Único Ordenado de la ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de diciembre y sus demás normas modificatorias, así como su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994 y demás normas modificatorias.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 16 de abril de 1999 y demás normas modificatorias así como su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1996 y demás normas modificatorias.

Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99 publicado en el diario oficial El Peruano el 19 de agosto de 1999 y demás normas modificatorias.

Revistas, separatas y exposiciones de seminarios

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA, materiales de enseñanza, Asociación Fiscal Internacional (IFA) grupo peruano, Lima, noviembre 2007, 800 páginas.

DURAN ROJO Luís y CULQUI Shirley, Armonización tributaria implicancias en el Perú de CDIs y otros convenios, Enfoque internacional suplemento de revista análisis tributario – AELE, Lima, diciembre 2004, 55 páginas.

DURAN ROJO Luis Alberto, en Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados”, Revista Análisis Tributario Enfoque Internacional, 328 páginas.

GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo en “Breves comentarios al modelo peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile”, en Revista Análisis Tributario, julio y octubre 2001, 100 páginas.

INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, Definición de asistencia técnica en el Impuesto a la Renta (segunda parte) segunda quincena diciembre 2004, A1, 50 páginas.

LLOSA SALDAÑA Carlos, Uso abusivo de los Convenios para evitar la doble imposición, Lima, Revista análisis tributario, julio 2003, 60 páginas.

MEDRANO CORNEJO Humberto, Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 20, Lima, junio de 1991, 76 páginas.

PANTIGOSO Francisco, Problemática actual de los establecimientos permanentes, VI Congreso Anual de Tributación Empresarial - CATE 2011, Lima, 291 páginas.

RODRÍGUEZ DUEÑAS Cesar, La Imposición al Consumo en el Perú, análisis y perspectivas, ponencia presentada en el primer Congreso Institucional “El sistema Tributario Peruano propuesta para el 2000”, Lima, IFA 1999, 194 páginas.

SEPARATA ESPECIAL, Propuesta del modelo peruano de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de mayo de 2001, 28 páginas.

SERRANO ANTON Fernando, Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal – Interpretación y novedades de la versión del año 2003, en Armonización Tributaria: Implicancias en el Perú de convenios de doble imposición y otros Convenios, Enfoque Internacional N° 3, Suplemento de la revista Análisis Tributario, diciembre de 2004, 55 páginas.

ZOLLEZI MOLLER Armando, El Impuesto a las ventas, su evolución en el Perú, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 05, 55 páginas.

IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO - Precios de Transferencia y Convenios para evitar la doble imposición, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, abril 2008, 432 Páginas.

X JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO - Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, junio 2010, 428 Páginas.

X JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO – Rentas de Fuente Peruana, Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, diciembre 2008, 302 Páginas.

IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO – Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, noviembre 2006, 367 Páginas.

Artículos y documentos de Internet.

Las siguientes direcciones de la word wide web (www) son los principales recursos de internet que fueron utilizados en la elaboración de esta Tesis y se encuentran disponibles para el público en general. Dada la naturaleza evolutiva de la red, es posible que algunas direcciones varíen. Si ello sucediera, dirigirse a los promotores de búsqueda de la red, como Yahoo! (<http://www.yahoo.com>) o el de Google (<http://google.com.pe/>).

Diccionario Jurídico del Poder Judicial

En: <http://www.pj.gob.pe/servicios/diccionario/diccionariodetalle.asp?codigo=740>.

Diccionario de la Real Academia

Definición de ingeniería en: <http://lema.rae.es/drae/?val=ingenier%C3%Ada>.

Definición de la globalización y armonización en: <http://buscon.rae.es/drael/>.

Definición de Armonización. en: http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=armonizaci3n.

Los Convenios para evitar la doble imposición

En: <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/compartido/gen--022288.pdf>.

Memoria del Banco Central de Reserva del Perú 1990, 2010 y 2011.

En: <http://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/memoria-anual/memoria-2009.html> – 2010.html – 2011.html.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, informes y cartas varias:

Carta N° 040-2010-SUNAT/2B0000 del 22 de abril de 2010 en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i040-2010.pdf>

Carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de setiembre de 2010 en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/c111-2010.pdf>

Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000 del 15 de diciembre de 2010 en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i183-2010.pdf>

Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000 del 31 de julio de 2009 en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i150-2009.htm>

Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 del 06 febrero 2006 en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0392006.htm>.

RODRIGUEZ PRIEDRAHITA Adrián y HERNÁNDEZ Carmela, Aspectos de los sistemas tributarios en los países andinos que preocupan a los inversionistas extranjeros.

En: [http:// www.comunidad andina.org/economía/Baker.pdf](http://www.comunidadandina.org/economía/Baker.pdf)

VALLEJO ARISTIZÁBAL Sandro y MALDONADO LÓPEZ Galo, Los convenios para evitar la doble imposición En: <http://www.sri.gov.ec/sri/documentos/copartidos/gen—022288.pdf>