

Inversión Extranjera y Convenios para evitar la Doble Imposición

*José Chiarella Privette**
Ponente Individual

1. INTRODUCCIÓN: EL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LOS ACUERDOS QUE CELEBRAN LOS ESTADOS PARA EVITARLA

En los últimos años hemos sido testigos de hechos que hubieran resultado impensables hace dos décadas: no sólo existen empresarios peruanos que han venido ampliando sus negocios más allá de nuestras fronteras, sino que, del mismo modo, el Perú ha venido negociando y celebrando convenios bilaterales para evitar la doble imposición con otros Estados (en adelante “CDI”).¹

Con relación a este último punto, tenemos entendido que la intención de las autoridades competentes es la de seguir ampliando la red de CDI en un futuro cercano,² lo cual saludamos desde ya pues estamos seguros que contribuirá a incrementar el flujo de inversiones y capitales con otros Estados.

La doble imposición internacional (jurídicamente hablando) puede definirse como aquella situación que se presenta cuando una misma renta o un mismo bien, resulta sujeta a imposición en dos o más Estados durante un mismo período de tiempo. Como es evidente, dicha situación genera una serie de inconvenientes que producen la pérdida

* Abogado. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano, Abogados. Cursos de Maestría en tributación internacional en la *London School of Economics*, Londres, Inglaterra (LL.M, 1999-2000) y en el International Tax Center de la Universidad de Leiden, Países Bajos (2006 - 2007).

¹ Se encuentran actualmente vigentes CDI con Brasil, Canadá y Chile (el Perú firmó un CDI con España el 6 de abril de 2006, pero aún no ha sido ratificado por el Congreso). Por su parte, también se encuentra vigente un convenio multilateral para evitar la doble imposición entre los países miembros de la Comunidad Andina, aprobado mediante la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena.

² Según fluye de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas (www.mef.gob.pe), actualmente nuestro país viene negociando tratados de esta naturaleza con Francia, Italia, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia.

de oportunidades de inversión y de desarrollo de nuevos negocios (limitando la generación de nuevos empleos y el consumo, etc.). Al final del día, vista en perspectiva, la doble imposición internacional representa una traba que impide se incremente la recaudación fiscal de un país.

A modo de ejemplo, podemos mencionar las siguientes consecuencias que genera la doble imposición internacional:

- La doble imposición genera una carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes e.g. si el día de hoy una empresa “domiciliada”³ en Italia presta un servicio “ordinario” dentro de territorio peruano a una empresa domiciliada en el Perú, en la ausencia de un CDI entre Italia y el Perú, dicho servicio se encontrará gravado localmente con una retención de 30% por concepto de Impuesto a la Renta y, del mismo modo, se verá sometido a imposición en Italia. En tal escenario, es previsible que el pago de dichos impuestos haga inviable la operación o, lo que es peor para la empresa peruana, que esta última se vea forzada contractualmente a asumir el pago del tributo (con la consiguiente imposibilidad de deducir el tributo asumido o vía el incremento proporcional -“*gross-up*”- de la contraprestación a pagar al “no domiciliado”).
- La doble imposición incrementa la elusión fiscal internacional en la medida que termina incentivando a los contribuyentes a optar por estructuras complejas para eludir el pago de impuestos.

A fin de reducir las consecuencias negativas que pueden generarse a raíz del fenómeno bajo comentario, desde el siglo pasado los Estados suelen negociar y celebrar CDI. Estos acuerdos no describen el sistema tributario de cada país, ni la tasa del Impuesto a la Renta a aplicar a una determinada operación. Son instrumentos en virtud de los cuales los Estados contratantes fijan límites y parámetros para que cada uno de ellos aplique su legislación interna considerando las disposiciones del tratado. A pesar de que se trata de acuerdos entre Estados, los CDI tienen efectos directos en los contribuyentes, quienes pueden invocar la aplicación de sus disposiciones y de los beneficios respectivos.

³ A pesar de que nuestra legislación impositiva hace referencia al término “domiciliado”, si tomáramos en consideración la terminología utilizada en la mayoría de países del mundo, el vocablo “residente” parecería ser más apropiado. En todo caso, a lo largo de este trabajo hemos hecho referencia de manera indistinta a los términos “residente” y “domiciliado”.

Si bien el objetivo inmediato de los CDI es evitar la doble imposición, su finalidad principal es la de permitir el libre flujo de inversiones, personas, bienes y servicios entre los Estados contratantes.

Un punto fundamental con relación a los CDI: estos acuerdos no crean derechos a favor de los Estados contratantes de someter a imposición rentas que no están gravadas según su legislación interna. Un Estado no puede basar su jurisdicción tributaria en el hecho de que bajo el CDI de que se trate, “puede” someter a imposición determinada renta. Como indicamos antes, estos acuerdos sólo limitan el derecho de los Estados a aplicar sin restricciones su legislación interna. Un Estado únicamente puede someter a imposición determinada renta sobre la base de las reglas internas que haya emitido conforme a su poder tributario (i.e. capacidad de crear, regular, modificar o suprimir tributos y de conceder exoneraciones).

En la actualidad, los CDI son negociados y concluidos generalmente sobre la base de modelos. Los más utilizados son el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) y el Modelo de las Naciones Unidas (en adelante “ONU”).

La OCDE es una organización internacional con sede en la ciudad de París, que agrupa a los siguientes países: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Eslovaquia, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza y Turquía. Su objetivo es coordinar las políticas económicas y sociales de sus miembros.⁴

El Modelo de CDI de la OCDE contiene una redacción cercana a lo que sería un típico CDI entre países desarrollados. Por su parte, el Modelo de CDI de la ONU fue concebido para ser utilizado, principalmente, en la negociación de CDI entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, en la medida que concede mayores derechos al Estado en donde se encuentra ubicada la fuente generadora de la renta (e.g. aquél en donde se realiza la actividad gravada; donde se utilizan los intangibles; donde se invierten los fondos de un financiamiento y desde donde se pagan los respectivos intereses; etc.).

⁴ Para mayor información acerca de la OCDE, sugerimos visitar la página web de este organismo internacional (www.oecd.org).

Existen Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE recogidos en un documento que contiene la historia 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. Los Comentarios al Modelo de CDI 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.

Tal como fluye de su propio texto, la finalidad de los Comentarios es la de aclarar e interpretar las disposiciones contenidas en cada uno de los artículos del Modelo de CDI de la OCDE.⁵ Si bien no forman parte integrante de los CDI que son celebrados por los Estados, en la práctica constituyen una herramienta sumamente útil que permite su aplicación.

El Perú no solamente no es miembro de la OCDE sino que, hasta donde tenemos entendido, tampoco participa activamente en los foros que son organizados por dicha entidad para discutir las 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.

Aun así, los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE contienen una serie de referencias sumamente útiles que nos van a permitir, en la práctica, aplicar las disposiciones de los CDI que han sido celebrados por nuestro país.

La mayoría de CDI vigentes en el mundo suele contener una regla general aplicable a las “rentas empresariales” en virtud de la cual, los beneficios de una empresa “residente” en un Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que realice su actividad en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en él (tal es el caso de los CDI celebrados por el Perú con Brasil, Canadá y Chile).

⁵ En efecto, en los Comentarios al modelo de CDI de la OCDE se hace referencia a que: “*For each Article in the Convention, there is a detailed Commentary that is intended to illustrate or interpret its provisions*”. Ver: Model Tax Convention on Income and on Capital. Versión actualizada al 17 de julio de 2008, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París, 2008, p. 14.

Si la empresa desarrolla su actividad de esa manera, los beneficios que obtenga podrán someterse a imposición en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente), pero únicamente en la medida en que puedan atribuirse a dicho establecimiento permanente. A efectos de determinar los beneficios del establecimiento permanente que podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente, se permitirá la deducción de los respectivos gastos en los que se hubiere incurrido.⁶

Esta regla es la piedra angular en la que se basan tanto el Modelo de CDI de la OCDE, como el Modelo de CDI de la ONU, en materia de rentas (beneficios) empresariales.

2. NECESIDAD DE ADAPTAR NUESTRA LEGISLACIÓN INTERNA A LOS CDI

Ahora bien, resulta fundamental adaptar nuestra normatividad interna en materia de Impuesto a la Renta, a las reglas de juego contenidas en los CDI que ha celebrado el Perú.

Ello, a fin de que los contribuyentes puedan aplicar las disposiciones contenidas en los CDI sin mayores dudas y sin que se originen resultados indeseados (e.g. multas e intereses por no haber efectuado una retención impositiva o haber retenido una suma inferior a la prevista en nuestra legislación interna, al haber interpretado y aplicado erróneamente alguna disposición contenida en un CDI celebrado por el Perú).

Dentro de los ejemplos que pueden mencionarse sobre el particular resaltan como estandartes, a nuestro modo de ver, los siguientes:

2.1. Configuración de un establecimiento permanente en el Perú como consecuencia de una simple prestación de servicios a cargo de empresas residentes en Chile y en Canadá

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 5° de los CDI celebrados por el Perú tanto con Canadá como con Chile, la prestación de servicios por parte de una empresa residente en cualquiera de dichos Estados, que involucre la realización de actividades dentro de territorio peruano por más de ciento ochenta y tres (183) días -contados en un período cualquiera de doce (12) meses- configura un establecimiento permanente en el Perú para efectos de los citados CDI.

⁶ Si bien tal es la regla general tratándose de “beneficios empresariales”, los mencionados CDI contienen reglas específicas para determinados tipos de rentas como e.g. ganancias de capital, rentas inmobiliarias, intereses, dividendos, regalías, etc.

Ahora bien, al configurarse un establecimiento permanente de una empresa canadiense o chilena en nuestro país en el escenario antes descrito, nos encontramos en la incertidumbre absoluta respecto de cómo proceder, ya que no existen reglas claras que permitan determinar la forma cómo debería pagarse el Impuesto a la Renta correspondiente en el Perú.

En otras palabras, no resulta claro si es que el establecimiento permanente de la empresa “no domiciliada”:

- debería pagar su impuesto de manera directa, registrándose previamente para estos efectos ante SUNAT;⁷ o,
- si es que el tributo debería de ser retenido por la persona domiciliada pagadora de la renta.^{8,9}

⁷ Al menos ya sabemos que ésa es la posición de SUNAT. Mediante Informe 39-2006-SUNAT/2B0000, SUNAT ha señalado lo siguiente respecto del CDI suscrito con Chile: “De acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación (...) como regla general, 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 referido Convenio, mas 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 (...)”. El problema es que SUNAT no se ha pronunciado respecto de las consecuencias para el pagador de la renta, en caso el establecimiento permanente local, configurado en nuestro país conforme a los CDI, no se registrara ni pagara directamente sus impuestos.

⁸ Opción que parece ser más razonable pero que colisiona con algunas de las disposiciones contenidas en los propios CDI e.g. debería en principio permitirsele al establecimiento permanente deducir gastos a fin de determinar los beneficios sujetos a imposición en el Estado en donde se encuentre ubicado, según el artículo 7° de los CDI; de otro lado, existe la obligación de que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado, no sean sometidos a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que desarrollen las mismas actividades, según el artículo 24° de los CDI. Este último punto es analizado más adelante con mayor detenimiento.

⁹ Recomendamos ver el extraordinario trabajo de: DURÁN ROJO, Luis Alberto. *Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la*

2.2. Asistencia técnica brindada por personas naturales residentes en Chile y en Canadá

Según lo previsto en el artículo 14º, párrafo 1, de los CDI celebrados por el Perú con los indicados Estados, las rentas obtenidas por una persona natural domiciliada en Canadá o Chile, con respecto a servicios profesionales llevados a cabo en el Perú, pueden someterse a imposición en este último Estado hasta un límite máximo de 10% del monto bruto (salvo que la persona natural tenga una base fija en el Perú o permanezca en nuestro país durante más de ciento ochenta y tres (183) días contados en un período cualquiera de doce (12) meses, en cuyo caso el Perú podría someter a imposición la renta respectiva sin limitación alguna).

Debe recordarse que, de acuerdo a lo previsto en el artículo 21º de los CDI bajo análisis, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores y que provengan del otro Estado, podrán someterse a imposición en este último.

Cuando se negociaron, celebraron y entraron en vigor los CDI tanto con Canadá¹⁰ como con Chile,¹¹ aún no se había introducido en nuestra legislación el concepto de “*asistencia técnica utilizada económicamente en el país*” como un supuesto “generador” de rentas de fuente peruana.

En efecto, fue recién el 23 de diciembre de 2003 que se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo 945, norma que introdujo una serie de modificaciones importantes en la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), destacándose la inclusión dentro del concepto de renta de “fuente peruana” a: “*la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país*” (inciso j) del artículo 9º de la referida norma). Esta disposición entró en vigor el 1 de enero de 2004.

legislación nacional y los CDI. Suplementos Enfoque Internacional de Análisis Tributario; N° 4, julio de 2008, pp. 21-27 (primera parte); N° 5, mayo de 2009, pp. 31-38 (segunda parte); y N° 6, noviembre de 2009, pp. 22-29 (tercera parte).

¹⁰ El CDI con Canadá se firmó el 20 de julio de 2001 y entró en vigencia el 17 de febrero de 2003 (sus disposiciones resultan aplicables desde el 1 de enero de 2004).

¹¹ El CDI con Chile se suscribió el 8 de junio de 2001 y entró en vigencia el 17 de noviembre de 2003 (sus disposiciones son aplicables a partir del 1 de enero de 2004).

A partir del año 2004 entonces, se considera como renta de “fuente peruana”, a las sumas pagadas a un sujeto “no domiciliado”, sea persona natural o jurídica, que retribuyan la realización de actividades que califiquen como “*asistencia técnica utilizada económicamente en el país*”, sin importar si se presta en el Perú o desde el exterior.

Sobre la base de lo dispuesto anteriormente, así como en lo previsto en los artículos 54° y 76° de la LIR,¹² si una persona natural domiciliada en Canadá o en Chile prestara un servicio que calificara como una “asistencia técnica” a una empresa domiciliada en el Perú y la actividad no se desarrollara dentro de territorio peruano, no resultaría aplicable el artículo 14° del respectivo CDI (que, como hemos visto, trata el caso de servicios profesionales llevados a cabo en un Estado Contratante, por una persona natural residente del otro Estado).

En tal escenario, sería aplicable el artículo 21° del CDI (otras rentas), según el cual las rentas de una persona residente en uno de los Estados contratantes, no mencionadas en los otros artículos del CDI y que proengan del otro Estado, podrán someterse a imposición en este último.

Así, en el caso planteado, se llegaría a la absurda conclusión de que si una persona natural residente en Canadá o Chile prestara un servicio de asistencia técnica a una empresa domiciliada en el Perú -y esa persona natural no contara con una base fija ni permaneciera, dentro de territorio peruano, por un período superior a ciento ochenta y tres (183) días:

- si ingresara a territorio peruano, la retención aplicable sería de únicamente 10% (en aplicación de la limitación prevista en el artículo 14° del CDI); mientras que,
- si no ingresara al Perú, su retribución se encontraría sujeta a una retención de 24% por concepto de Impuesto a la Renta (toda vez que, como vemos, no se aplicaría el artículo 14° sino el artículo 21° del CDI).

¹² El artículo 54° de la LIR prevé, como regla general, la aplicación de una tasa de 30% por concepto de Impuesto a la Renta tratándose de personas naturales no domiciliadas, mientras que el inciso e) del artículo 76° de dicha norma, establece que para efectos de determinar la retención correspondiente a los pagos que se efectúen a favor de una persona natural contribuyente de rentas de cuarta categoría, se considera renta neta de fuente peruana al 80% del importe total pagado o acreditado (lo cual origina que resulte aplicable una tasa efectiva de 24%).

3. ACTIVIDADES EMPRESARIALES DESARROLLADAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: ANÁLISIS DE CASOS CONCRETOS

3.1. Actividades desarrolladas íntegramente en el extranjero por un establecimiento permanente, también ubicado en el exterior, de una persona jurídica “domiciliada” en el Perú

3.1.1. Caso concreto

Una persona jurídica “domiciliada” en el Perú lleva a cabo actividades de carácter empresarial fuera de territorio peruano, a través de un establecimiento permanente ubicado en Brasil, Canadá o Chile (en adelante el “e.p. extranjero”).

3.1.2. Legislación interna

Conforme a lo dispuesto en el inciso d) del artículo 7° de la LIR, se considera domiciliadas a: *“las personas jurídicas constituidas en el país”*. Al respecto, es interesante notar que, según lo dispone el numeral 3) del artículo 4° del Reglamento de la LIR: *“La condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país”*.

En consecuencia, legalmente tiene que considerarse “domiciliado” en el Perú al e.p. extranjero de una sociedad constituida en el país. Por lo tanto, las rentas que un e.p. extranjero perciba deben siempre entenderse como generadas por una empresa domiciliada en el Perú.

Ahora bien, según la LIR, las empresas consideradas como “domiciliadas” en el Perú, se encuentran sujetas al impuesto por sus rentas de fuente mundial (i.e. rentas tanto de fuente peruana, como de fuente extranjera).

No obstante lo anterior, tal como lo establece el artículo 51° de la referida Ley, las empresas domiciliadas en el Perú deben sumar y compensar los resultados que arrojen sus fuentes generadoras de rentas extranjeras y, sólo en la medida que de dichas operaciones resulte una renta neta, ésta se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana (i.e. no es posible compensar pérdidas de fuente extranjera con rentas de fuente peruana).

El artículo 88°, inciso e), de la LIR, establece que los impuestos abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por dicha norma, pueden aplicarse como crédito contra el Impuesto a la

Renta que corresponda abonar en el país, al cierre del ejercicio. Dicho crédito no puede exceder del monto que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente¹³ a las rentas obtenidas en el exterior, ni el impuesto efectivamente pagado.

Con relación a este tipo de créditos, el artículo 58° del Reglamento de la LIR establece que:

- El crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas;
- Los impuestos pagados en el extranjero deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y,
- El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del impuesto en el extranjero con documento fehaciente.

El impuesto pagado en el exterior que no se utilice en el ejercicio gravable que corresponda, no podrá compensarse en otros ejercicios, ni dará derecho a devolución.

3.1.3. Aplicación de la cláusula de no discriminación prevista en los CDI celebrados con Brasil, Canadá y Chile

3.1.3.1. Disposiciones relevantes del CDI con Brasil¹⁴

- “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”. (párrafo 2 del artículo 7°).
- “Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios reali-

¹³ Para tal efecto, se entiende por “tasa media” al porcentaje que resulte de relacionar el impuesto determinado con la renta neta empresarial (sin considerar las pérdidas de ejercicios anteriores).

¹⁴ El CDI firmado con Brasil entró en vigor el 14 de agosto de 2009, por lo que, conforme a lo previsto en el párrafo 2 del artículo 28° del citado instrumento, sus disposiciones resultan aplicables a partir del 1 de enero de 2010.

zados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines”. (párrafo 3 del artículo 7°).

- “En el caso del Perú, la doble imposición se evitará de la manera siguiente: (a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto brasileño pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación brasileña y a las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta en el Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición en Brasil”. (párrafo 1(a) del artículo 22°).
- “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”. (párrafo 2 del artículo 23°).

3.1.3.2. Disposiciones relevantes del CDI con Canadá¹⁵

- “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”. (párrafo 2 del artículo 7°).
- “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”. (párrafo 3 del artículo 7°).
- “En el caso de Perú, la doble imposición se evitará de la siguiente manera: (a) los residentes de Perú podrán acreditar contra el im-

¹⁵ El CDI suscrito con Canadá entró en vigencia el 17 de febrero de 2003, por lo que, conforme a lo previsto en el inciso b) del artículo 29° de dicho tratado, sus disposiciones resultan aplicables desde el 1 de enero de 2004.

puesto peruano sobre las rentas, ingresos o ganancias provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta, ingreso o ganancia”. (párrafo 2(a) del artículo 23º).

- “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”. (párrafo 2 del artículo 24º).

3.1.3.3. Disposiciones relevantes del CDI con Chile¹⁶

- “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”. (párrafo 2 del artículo 7º).
- “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”. (párrafo 3 del artículo 7º).
- “En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente: (a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile”. (párrafo 2(a) del artículo 23º).

¹⁶ El CDI celebrado con Chile entró en vigencia el 17 de noviembre de 2003, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del párrafo 2 del artículo 29º, sus disposiciones son aplicables a partir del 1 de enero de 2004.

- “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”. (párrafo 2 del artículo 24°).
- “Se entiende que las disposiciones del párrafo 3 del artículo 7 se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado Contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado”. (párrafo 1 del Protocolo).

3.1.3.4. *Modelos de CDI de la OCDE y de la ONU. Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE*

Los párrafos 2 y 3 del artículo 7° de ambos Modelos contienen una redacción similar a aquélla que ha sido recogida en las disposiciones pertinentes de los CDI celebrados por el Perú con Brasil, Canadá y Chile.¹⁷

¹⁷ El párrafo 3 del artículo 7° del Modelo de CDI de la ONU tiene un texto más extenso y con una serie de matices, tal como se aprecia a continuación: “*Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones 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. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales*”. Ver: Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas, Nueva York, 2001, pp. 15-16.

Ahora bien, conforme a lo previsto en el párrafo 3 del artículo 24° del Modelo de CDI de la OCDE, los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, no serán sometidos en este último Estado a una imposición menos favorable que las empresas de dicho Estado que realicen actividades similares.¹⁸

Es interesante notar que el Modelo de CDI de la ONU ha recogido una regla similar, tal como fluye del párrafo 3 de su artículo 24°: “*Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades (...)*”.¹⁹

El principio de “no discriminación”, tal como normalmente se incluye en la mayoría de CDI que se encuentran vigentes en el mundo en la actualidad, constituye una manifestación del principio de igualdad entre los contribuyentes. Dicho principio tiene por finalidad evitar la aplicación de medidas de proteccionismo fiscal que puedan servir para dificultar que extranjeros, a través de una carga fiscal más onerosa, puedan competir con nacionales que se encuentren en las mismas circunstancias.²⁰

Ahora bien, los Comentarios al párrafo 3 del artículo 24° del Modelo de CDI de la OCDE, contienen diversas consideraciones sumamente interesantes con respecto a la manera cómo es que debería interpretarse dicho dispositivo, tratándose de actividades empresariales desarrolla-

¹⁸ El texto en inglés del artículo 24°, párrafo 3, del Modelo de CDI de la OCDE, establece que: “*The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents*”. Ver: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. cit., p. 36.

¹⁹ Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas, Op. cit., p. 34.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “*La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad*”. En: *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 665.

das a través de establecimientos permanentes. A continuación citamos algunas de éstas:²¹

- El párrafo bajo comentario busca evitar que se produzca una discriminación en el territorio de un Estado Contratante, donde una empresa del otro Estado Contratante desarrolla sus actividades a través de un establecimiento permanente (e.g. el trato discriminatorio en materia de Impuesto a la Renta que pudiera serle otorgado al e.p. extranjero que una empresa domiciliada en el Perú pudiera tener en Brasil, Canadá o Chile, si se le compara con aquél concedido a sociedades residentes en Brasil, Canadá o Chile, respectivamente).
- Este punto es fundamental: no constituye discriminación gravar en forma diferente, por razones de orden práctico, al establecimiento permanente de un sujeto no residente en comparación con un sujeto residente, siempre que ello no se traduzca en una imposición más gravosa para el primero (lo que cuenta es el resultado).

En este orden de ideas, en el marco de un CDI, el impuesto que grave las actividades de un establecimiento permanente ubicado en un Estado determinado, no debería ser más gravoso que aquél aplicable a las empresas residentes de ese mismo Estado que desarrollen similares actividades.

- Con relación a la determinación del impuesto, no discriminar implica que, entre otros, un Estado Contratante deba conceder a los establecimientos permanentes de sujetos residentes del otro Estado, la misma posibilidad que le otorga a sus empresas residentes de deducir los gastos vinculados a sus actividades, además de la de atribuir al establecimiento permanente una parte de los gastos generales de la oficina principal en el extranjero. Tales deducciones deben permitirse sin otras limitaciones que aquéllas aplicables a las empresas residentes.
- Para que una sociedad residente de un Estado Contratante, que cuente con un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, pueda reclamar en este último un tratamiento fiscal igualitario, debe cumplir los mismos requisitos y condiciones que aquéllos que resulten aplicables a las sociedades que residan en éste.

²¹ Ver párrafos 33 y siguientes de los Comentarios al párrafo 3 del artículo 24° del Modelo de CDI de la OCDE. En: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. cit., pp. 291 y siguientes.

En consecuencia, se reconoce la posibilidad de que se pueda denegar tal tratamiento igualitario, si no se cumplen los requisitos respectivos previstos en la legislación interna del Estado en donde se encuentran ubicados los establecimientos permanentes.

- Las empresas residentes de un Estado Contratante no tienen derecho a acceder a beneficios fiscales existentes en el otro Estado Contratante, que se encuentren vinculados al desarrollo de actividades cuyo ejercicio esté estrictamente reservado, por razones de interés nacional, defensa, protección de la economía, etc., a empresas residentes de este último Estado.

Ahora bien, en la última versión de los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE, actualizada al 17 de julio de 2008, se han incorporado, entre otros, una serie de párrafos vinculados al artículo 5º (establecimientos permanentes), relativo a la configuración de establecimientos permanentes tratándose de servicios.²² Nos parece interesante, para efectos del tema que venimos analizando, hacer mención a las siguientes ideas y consideraciones incluidas en dichos párrafos:

- La imposición en el Estado Contratante donde se encuentre ubicada la fuente generadora de la renta, tratándose de servicios prestados en su territorio por una sociedad residente del otro Estado Contratante, que no tenga un lugar fijo de negocios en el primero, crea dificultades con relación a la determinación de las utilidades a ser sometidas a imposición y a la cobranza del correspondiente impuesto.
- Algunos Estados se resisten a adoptar el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia, tratándose de servicios prestados en el territorio de otro Estado sin que medie un lugar fijo de negocios. El argumento que se esgrime se basa en el hecho que, a pesar de que puedan presentarse dificultades administrativas como las indicadas precedentemente, existen mecanismos alternativos que podrían asegurar el pago efectivo de impuestos, tales como la realización de retenciones por parte del pagador de la renta.
- A fin de determinar si es que existe o no discriminación en el trato

²² Ver párrafos 42.11 y siguientes de los Comentarios al artículo 5º del Modelo de CDI de la OCDE. En: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. cit., pp. 100 y siguientes.

otorgado a establecimientos permanentes de una sociedad no residente, con respecto a aquél que se le concede a sociedades residentes, debe realizarse una comparación “hipotética” con una sociedad local que realice las mismas actividades dentro del territorio del Estado donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente de que se trate.²³

- El solo hecho de que la forma de determinar el impuesto de cargo de un establecimiento permanente que realice actividades de naturaleza empresarial en el territorio de un Estado Contratante, difiera de aquélla aplicable a sociedades residentes en este último, no constituye por sí mismo una violación al principio de no discriminación.

Así, por citar un ejemplo, no existiría problema alguno en que el pago del impuesto respectivo se realice a través de una retención en el Estado en el que se encuentre ubicada la fuente generadora de la renta, siempre que tal retención no determine un importe excesivo de impuesto.²⁴

3.2. Actividades desarrolladas dentro de territorio peruano por el establecimiento permanente local de una persona jurídica “no domiciliada” en el Perú

3.2.1. Caso concreto

Una persona jurídica residente en Brasil, Canadá o Chile lleva a cabo actividades de carácter empresarial dentro de territorio peruano, a través de un establecimiento permanente local (en adelante el “e.p. local”).

²³ “Determination of whether or not there is discrimination requires a hypothetical comparison with an enterprise engaged in the same activities and located in the State in which the permanent establishment is situated (...)”. Ver: VOGEL, Klaus. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International, Londres, 1997, p. 1314.

²⁴ Tal conclusión encuentra también sustento en la opinión de VOGEL, quien sostiene que: “(...) When the taxation procedure applied to a permanent establishment differs from that applied to domestic enterprises, this consequently does not violate Art. 24(3) (...) Thus, in particular, imposition of the tax attributable to a permanent establishment by withholding at the source, rather than by way of assessment, is no discrimination prohibited by Art. 24(3), provided that withholding would not result in a higher amount of tax (...)”. Ver: VOGEL, Klaus. Op. cit., p. 1316.

3.2.2. Legislación interna

Conforme a lo previsto en el artículo 6º de la LIR, en el 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”.

Este punto es sumamente importante ya que al amparo de dicha norma y en caso 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, como indicamos anteriormente, un CDI nunca crea derechos a favor de un Estado Contratante de someter a imposición rentas que no están gravadas según su propia legislación interna.

En este orden de ideas, una planificación fiscal interesante para una transnacional brasileña, canadiense o chilena podría involucrar la apertura de un e.p. local que desarrolle actividades físicamente dentro de territorio peruano, pero que genere rentas que califiquen como de “fuente extranjera”.²⁵ ¿Podría ser ello posible?

Tal como lo indicamos líneas arriba, de conformidad con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 9º 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).

Ello en la medida que el inciso e) del artículo 9º 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”.

²⁵ La referencia a “e.p. local de una empresa brasileña, canadiense o chilena” se realiza en el marco del presente trabajo. Podría ser el caso que las conclusiones que se deriven de este punto específico resulten aplicables con prescindencia del Estado en donde resida la oficina central o principal del establecimiento permanente ubicado en el Perú.

Sobre el particular, es interesante notar cómo BYRNE y JOO ya han analizado este punto, afirmando que: “(...) un sujeto domiciliado que presta asistencia técnica a otro domiciliado, y por ende utiliza económicamente la asistencia técnica en el país, estaría gravado como cualquier otra renta de fuente peruana por servicios (...) Pero en 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; o, (ii) sin perjuicio de la norma general (...) 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 (...)”.²⁶

Como puede verse, parece que la doctrina ya se habría inclinado mayoritariamente por considerar que las rentas provenientes de servicios prestados dentro de territorio peruano, que se consideren como una “asistencia técnica” utilizada económicamente en el exterior, calificarían como de “fuente extranjera” desde la perspectiva de la LIR.

Por su parte, en lo que se refiere al Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”), cabe recordar que conforme al artículo 33° de la Ley del IGV: “La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al impuesto general a las ventas (...)”.

Según el Apéndice V de la Ley del IGV se considera como exportación de servicios, entre otros, a los servicios de consultoría y “asistencia técnica”.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 9° del Reglamento de la Ley de IGV, los servicios incluidos en el Apéndice V de la Ley se consideran

²⁶ BYRNE SANTA MARIA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo. “Precisiones sobre la regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa tributaria peruana”. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), diciembre de 2008, p. 16.

exportados cuando cumplan concurrentemente con los requisitos siguientes: (i) se presten a título oneroso; (ii) el exportador sea una persona domiciliada en el país; (iii) el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país; y, (iv) el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tenga lugar íntegramente en el extranjero (no cumplen este último requisito, aquéllos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país).

En la medida que una “asistencia técnica” prestada por un e.p. local califique como una “exportación de servicios” considerando los parámetros antes expuestos, la respectiva retribución no se encontraría gravada con el IGV.

3.2.3. CDI

Las actividades desarrolladas por el e.p. local (i.e. establecido en el Perú) de una empresa residente en Brasil, Canadá o Chile podrían beneficiarse, en teoría, de las disposiciones contenidas en los CDI que hubieran celebrado tales Estados con terceros países.

Así e.g. una asistencia técnica brindada a una persona residente en Francia, por el e.p. local de una persona jurídica residente en Canadá debería, en teoría y sujeto al análisis de las particularidades del caso concreto por parte de asesores en cada una de las jurisdicciones involucradas, poder beneficiarse de las disposiciones contenidas en el CDI entre Canadá y Francia.

Recordemos, al efecto, cómo el Modelo de CDI de la OCDE establece claramente en sus artículos 1º y 4º (párrafo 1)²⁷ que: *“El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes” (artículo 1º) y que: “A los efectos de este Convenio, la ex-*

²⁷ El texto en inglés de los artículos 1º y 4º del Modelo de CDI de la OCDE, establece respectivamente que: *“This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States”*. (artículo 1º) y que: *“For the purposes of this Convention, the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein”*. (artículo 4(1)º). Ver: *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Op. cit., pp. 22-24.

presión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza similar e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes o capitales situadas en el citado Estado”. (párrafo 1 del artículo 4º, subrayado nuestro).

4. CONCLUSIONES

1. La doble imposición genera una carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes e incrementa la elusión fiscal internacional.
2. Los Estados únicamente pueden someter determinadas actividades a imposición en base a las reglas internas emitidas conforme a su poder tributario. Los CDI son acuerdos en virtud de los cuales los Estados contratantes fijan límites y parámetros para que cada uno de ellos aplique su legislación interna considerando las disposiciones del tratado. Estos instrumentos no crean derechos a favor de los Estados contratantes de someter a imposición rentas que no están gravadas según su legislación doméstica.
3. La finalidad principal de los CDI es la de permitir el libre flujo de inversiones, personas, bienes y servicios entre los Estados contratantes.
4. A pesar de que el Perú no es miembro de la OCDE, los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE contienen una serie de referencias que pueden ser muy útiles para que, en la práctica, podamos entender y aplicar las disposiciones de los CDI que han sido celebrados por nuestro país.
5. Resulta fundamental adaptar nuestras normas internas en materia de Impuesto a la Renta, a las reglas de juego contenidas en los CDI que ha celebrado el Perú, a efectos de que los contribuyentes podamos aplicar las disposiciones contenidas en los indicados acuerdos.

Ejemplos de lo anterior lo constituyen las implicancias en materia de Impuesto a la Renta que se generan: (i) al configurarse un establecimiento permanente en el Perú a raíz de una simple

prestación de servicios por empresas residentes en Chile o en Canadá; y, (ii) al momento de que personas naturales residentes en Chile o en Canadá prestan, fuera de territorio peruano, servicios que califican como una asistencia técnica utilizada económicamente en el Perú.

6. Según los CDI firmados con Brasil, Canadá y Chile, no puede existir un trato discriminatorio, en materia de Impuesto a la Renta, respecto del e.p. extranjero que una empresa domiciliada en el Perú pudiera tener en dichos Estados, en comparación con aquél concedido a sociedades residentes en los mismos.

En tal escenario, para determinar si es que existe o no discriminación en el trato otorgado al e.p. extranjero de una empresa domiciliada en el Perú, con respecto a aquél que se le concede a sociedades residentes en Brasil, Canadá o Chile, debe realizarse una comparación “hipotética” con una sociedad brasileña, canadiense o chilena que realice las mismas actividades en el territorio del Estado donde se encuentre ubicado el respectivo e.p. extranjero.

7. No constituiría discriminación si es que Brasil, Canadá o Chile gravaran en forma diferente, por razones de orden práctico, al e.p. extranjero de una empresa domiciliada en el Perú, que se encontrara ubicado en alguno de tales países, en comparación con un sujeto residente en estos Estados, siempre que ello no se traduzca en una imposición más gravosa para el e.p. extranjero.

Así, no se vulneraría el principio de “no discriminación” si el pago del impuesto respectivo se materializara a través de una retención en Brasil, Canadá o Chile por el correspondiente pagador de la renta, siempre que tal retención no determine un importe excesivo de impuesto (en comparación con aquél pagado por empresas residentes en tales Estados que desarrollen similares actividades).

8. El Impuesto a la Renta pagado en Brasil, Canadá o Chile por el e.p. extranjero de una empresa domiciliada en el Perú, podría ser utilizado como crédito contra el impuesto local, considerando las limitaciones previstas en los CDI celebrados con dichos Estados.
9. Si el e.p. local de una empresa brasileña, canadiense o chilena, percibiera -desde la perspectiva de la LIR- 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 del que se trate.

10. Nuestro legislador debería aclarar si es que las rentas provenientes de servicios prestados dentro de territorio peruano, que se consideren como una “asistencia técnica” utilizada económicamente en el exterior, calificarían o no como de “fuente extranjera” desde el punto de vista de la LIR.

Si tales rentas calificaran como de “fuente extranjera”, nuestro país podría convertirse en un foco interesante de inversiones extranjeras para desarrollar actividades de “asistencia técnica” a ser utilizadas económicamente en el extranjero, por parte de e.p. locales de empresas brasileñas, canadienses y chilenas.

Ello en la medida que la contraprestación respectiva que obtengan tales e.p. locales no se encontraría gravada en el Perú, ni con el Impuesto a la Renta (al tratarse de una renta de “fuente extranjera” percibida por un e.p. local), ni con el IGV²⁸ (si la operación respectiva calificara como una “exportación de servicios”).

5. RECOMENDACIONES

1. Deben introducirse ajustes en nuestra legislación interna, a fin de poder aplicar las disposiciones contenidas en los CDI que han sido celebrados por el Perú.
2. Considerando los mecanismos previstos en cada uno de los CDI que han sido suscritos por el Perú, sería importante que las autoridades peruanas verificaran con sus pares en Brasil, Canadá y Chile, el tratamiento respectivo que le es otorgado a las actividades desarrolladas por el e.p. extranjero de una empresa domiciliada en el Perú, a efectos de verificar que no se le dé un trato discriminatorio en comparación con aquél concedido a sociedades residentes en tales Estados que realicen similares actividades.
3. Debería aclararse legislativamente si es que las rentas provenientes de servicios prestados dentro de territorio peruano, que se consideren como una “asistencia técnica” utilizada económicamente en el exterior, calificarían o no como de “fuente extranjera” desde la perspectiva de la LIR.

²⁸ En tal escenario, sería preciso, eso sí, hacer un análisis del impacto respectivo con relación al IGV que hubiera gravado las adquisiciones del e.p. local y respecto a la posibilidad (cuestionable) de poder recuperarlo como crédito fiscal.

De ser ese el caso, el Perú podría convertirse en un foco interesante de inversiones extranjeras para desarrollar, a través de e.p. locales, actividades de “asistencia técnica” a ser utilizada económicamente en el extranjero.

Lima, abril de 2010.