

# **Ponencia General**



# *Imposición a la Renta en los Servicios Internacionales*

*Marcial García Schreck\**  
*Relator General*

## **INTRODUCCIÓN**

El mundo de los negocios internacionales ha cambiado mucho en los últimos años y lo seguirá haciendo. Hay quienes sostienen que desde hace ya algún tiempo el comercio de servicios entre los distintos países supera al comercio de mercancías, bienes físicos y materiales, por lo menos en algunos casos.<sup>1</sup> Este fenómeno se viene apreciando, sobre todo, en los países desarrollados donde estas actividades han ido creciendo hasta ubicarse como el sector económico más dinámico y productivo. Su agresivo crecimiento ha ido de la mano con el rápido desarrollo de las telecomunicaciones y de las denominadas “tecnologías de la información”.

Se trata de un rubro muy heterogéneo, que está integrado por organizaciones que varían en cuanto a su tamaño, desde las grandes corporaciones multinacionales, hasta una amplia gama de pequeños negocios, cuya finalidad en común no es producir bienes, sino prestar servicios al consumidor o usuario. Así, ofrecen gran variedad de servicios en el mercado que pueden ir desde la educación, el alquiler de un automóvil, un préstamo de banco, apoyo o asesoría empresarial prestados desde centros de servicios compartidos o tercerizados, obtener servicios profesionales de un abogado o contador, el transporte público, la reparación de un electrodoméstico, hasta almacenar archivos y programas en redes virtuales con acceso a través de una cuenta desde un computador, teléfonos celulares inteligentes (más conocidos como “smart-

---

\* Abogado, por la Universidad de Lima. Master en Derecho Petrolero y Minero de la Universidad de Dundee, Master en Tributación de la Universidad de Georgetown y Master en Administración de Empresas por la Adolfo Ibañez School of Management. Socio de Ernst & Young.

<sup>1</sup> PICKERING, Adriane. *Directivas Finales*. Preparadas por la Relatora General para el Congreso Mundial de la International Fiscal Association (IFA) sobre Servicios Empresariales que se realizará en la ciudad de Boston, Estados Unidos, en el año 2012.

phones”) o de distintos dispositivos inalámbricos y equipos móviles de última generación. Debe tenerse presente, sin embargo, que los servicios de hace 20 ó 30 años no necesariamente son los mismos que los servicios de hoy ni los de hoy serán los de mañana. Los tiempos cambian y los servicios también.

La mayor globalización, la innovación y los avances tecnológicos han permitido el predominio del sector sobre el resto y que, cada vez con mayor frecuencia, sea posible prestar servicios a distancia prácticamente desde cualquier parte del mundo; es decir, de forma no presencial, sin requerir que el prestador del servicio y el usuario del mismo se encuentren situados físicamente en un mismo país. Ejemplos hay muchos. Por citar sólo algunos, piénsese en los servicios que actualmente ofrecen casi todas las entidades financieras, tanto nacionales como extranjeras, a través del Internet, que le permiten a sus clientes gestionar sus finanzas desde sus casas, trabajos o desde cualquier lugar del mundo, de forma fácil y segura y sin limitación de horario, veinticuatro horas al día, todos los días del año. En esa misma línea, hay varios proyectos privados con planes pilotos que apuntan a masificar el uso de la banca celular aprovechando la fuerte penetración de la telefonía móvil a nivel interno e internacional.

Hoy en día tampoco resulta extraño encontrar empresas de distintos sectores de la actividad económica que brinden soporte técnico o de carácter especializado desde “call centers” o centros de atención a distancia, vía web y vía equipos remotos de monitorización de servicios. Incluso se han empezado a promover con fuerza servicios de diversa naturaleza a través de las redes sociales de Facebook y Twitter (un mercado de unos 750 y 170 millones de usuarios, respectivamente).<sup>2</sup> También se ofrece acceso por medio de redes 3G y redes inalámbricas wi-fi a libros, juegos, música y películas en cualquier momento y lugar. De hecho, decenas de miles de empresas a nivel mundial aprovechan las ventajas del Internet ya sea para captar clientes o promover sus servicios incluso más allá de sus fronteras, creciendo mucho más rápido que aquellas que no lo hacen. Los espacios online se han convertido así en puntos de venta. Todo ello hasta hace poco era impensable. Muchas de estas empresas cuentan con un canal virtual de

---

<sup>2</sup> A nivel internacional, por ejemplo, cabe mencionar el caso de la aerolínea norteamericana Delta que ofrece la venta de sus pasajes ya no sólo a través de su página web sino del Facebook. Así, se está desarrollando el comercio electrónico por parte de empresas dentro de esa media social (redes sociales en Internet), plataforma que viene incrementándose de manera notable en los últimos meses. Entre las peruanas destacan un banco y una conocida cadena de comida rápida nacional, entre otras.

ventas además de una tienda física y permiten concluir la transacción mediante un pago en línea. Toda esta ola de lanzamientos ha revolucionado varias veces el mercado de los servicios en los últimos años.

Nuestro país no es ajeno a la creciente internacionalización y evolución de los servicios. Es asombroso como la mayor penetración de computadoras y celulares con acceso a Internet, ha logrado moldear y crear nuevas condiciones y actitudes de compra de los consumidores, de todos los estratos sociales, incluso de los sectores con menos recursos económicos, que acceden a Internet desde cabinas públicas.<sup>3</sup> Hay un Perú diferente hoy y no hay vuelta atrás. El punto es que todos pueden tener acceso a servicios de cualquier parte del mundo; ya no es solo un privilegio de algunos ricos y poderosos. En la actualidad los peruanos pueden adquirir virtualmente servicios de proveedores situados en otros países a través de páginas web. Esta se está convirtiendo en una práctica cada vez más usada, en especial, por los jóvenes que están más familiarizados con el uso de esta tecnología.

Adicionalmente, de un tiempo a esta parte, se observa que desde el Perú no sólo importan servicios del exterior, como tradicionalmente se ha hecho y se seguirá haciendo, sino que además se han comenzado a exportar a distintas partes del mundo, tanto a clientes o usuarios independientes (no relacionados) como a empresas del mismo grupo multinacional radicadas en distintos países, dándose de esa manera un salto de la primera (exportación de materias primas) y segunda (envíos de bienes con valor agregado) a la tercera generación de oferta exportable.<sup>4</sup> Este enorme cambio ha generado múltiples oportunidades de negocios para las empresas nacionales, habiendo probado ser un factor decisivo en el crecimiento de la economía. Así lo demuestran las cifras. Según RAFAEL A. VARELA PEREYRA, “[e]n los últimos diez años, las exportaciones de servicios crecieron en promedio 8.4% anual, lo que en valores significó un crecimiento de 2.5 veces las exportaciones del año 1999 al 2009, teniendo como principales destinos Canadá, Estados Unidos, México, Centro América, Francia, España, Italia, Brasil, Venezuela”.<sup>5</sup> Para ponerlo en dólares, sólo en el 2010, el

---

<sup>3</sup> Se estima, sin embargo, que la tendencia del uso o la masificación de Internet se dará a través de celulares. Según el informe “Usos y actitudes hacia Internet 2011” realizado por Ipsos Apoyo actualmente a nivel nacional, el 26% ya cuenta con un celular con conexión a Internet.

<sup>4</sup> Cabe destacar que los proveedores de servicios componen lo que se conoce como el sector terciario de la industria.

<sup>5</sup> VARELA PEREYRA, Rafael A. “Precios de Transferencia: Problemática de los Servicios Intragrupo”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. Infra, Pág. 229.

Perú habría exportado servicios por unos US\$3,800 millones.<sup>6</sup>

Se trata de los servicios más diversificados, que van desde servicios de tipo administrativo, gerencial, logístico y comercial, a los que tienen un mayor componente técnico o especializado, como los servicios de consultoría o de administración de carteras de inversión, y los intensivos en mano de obra, como los servicios de asistencia telefónica brindados desde centros de llamadas, particularmente, en los sectores financiero, de telecomunicaciones y de consumo masivo que son los tres ejes que vienen impulsando la demanda de call centers (ahora conocidos como centros de contacto). Dado el dinamismo que viene mostrando esta industria existen amplias oportunidades de que pueda seguir expandiendo su oferta, en especial, hacia servicios de mayor valor añadido donde hay mucho potencial de crecimiento. Todo apunta en esa dirección. Por tanto, nuestro deber es mirar al futuro.

En este contexto, la tributación juega un papel trascendental, dado que dependiendo de sus alcances puede facilitar o representar un obstáculo para el desarrollo de los intercambios de servicios y la expansión de las relaciones comerciales entre los distintos países. Es también en ese ámbito donde los desafíos son inmensos. Para empezar, será necesario cambiar la percepción que de algún modo todavía persiste de que los “servicios” solo abarcan actividades que han estado presentes desde siempre en las relaciones económicas y sociales (v.gr. servicios administrativos, enseñanza, salud, sanidad, transporte, etc.) y que los mismos se circunscriben a transacciones comerciales donde las partes intervinientes se encuentran plenamente identificadas, ya que en la actualidad ello no siempre es así. Tratándose de servicios puestos a disposición del usuario a través del Internet, por ejemplo, *“la identificación de las partes es incierta, anónima, especialmente con clientes (...) la dirección en Internet no provee una indicación real respecto de la identidad de las personas o empresas y de sus lugares de residencia”*.<sup>7</sup> En tal sentido, para afrontar con éxito este proceso constante de cambio desde una perspectiva tributaria hay que dejar a un lado todo aquello que nos ancle al pasado y tener la capacidad de adaptarnos a las nuevas situaciones que se vayan presentando, te-

---

<sup>6</sup> FLORES GARCÉS, Elizabeth. “Cusco comienza a desarrollar su oferta de turismo médico”. En: *Diario Gestión*, Lima, 23 de Septiembre de 2011. Pág. 10.

<sup>7</sup> GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo. “El Comercio electrónico y la tributación directa en el derecho tributario internacional: algunas consideraciones”. Ponencia individual para las VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 38, Lima, Junio 2000, Pág. 40.

niendo en cuenta que actualmente las empresas tratan permanentemente de favorecer la aparición de nuevas generaciones de servicios explotando lo mejor posible las tecnologías disponibles en el mercado mundial. La innovación no se detiene y la tributación tiene que evolucionar constantemente, debe actualizarse, renovarse, para no quedar desfasada con el paso del tiempo.

Y es que, como bien señala SONIA E. DÁVILA CHÁVEZ, *“el mercado y la economía mundial cambiaron, evolucionaron, y por ello, la tributación tiene la importante tarea de adecuarse y evolucionar conjuntamente con la economía, considerando las múltiples transacciones internacionales que al día de hoy se vienen celebrando, para lo que deberá tomar en cuenta las especiales características que dichas transacciones presentan al celebrarse entre dos o más países”*.<sup>8</sup>

Para lograrlo, es clave que nuestra legislación del Impuesto a la Renta se encuentre dotada con la flexibilidad suficiente para adecuarse al cambiante entorno, debiendo ser un reflejo de la evolución que viene experimentando el sector de servicios y un soporte para que siga creciendo, pero sin dejar de recoger principios fundamentales tales como el de la eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad, evitando las distorsiones que pueda provocar el propio sistema en las decisiones de los agentes económicos que soportan la carga de los tributos.

Algún progreso se ha alcanzado en nuestro país desde que en el año 2004 se dictaron disposiciones específicas destinadas a regular la imposición a la renta de los servicios digitales y de asistencia técnica prestados por sujetos no domiciliados, pero se debe seguir avanzando para estar a tono con los cambios que se produzcan en el mercado global de los servicios, sobre todo, en los campos del Internet y las nuevas tecnologías de la información y comunicación. Además, se necesita sentar las bases para que el rubro exportador de servicios se consolide como una industria prioritaria, que genere empleo calificado, divisas e inversión que a la larga contribuya a conseguir los recursos fiscales necesarios para solventar los gastos públicos y atender las demandas sociales. Es por ello que es necesario un replanteo en la forma en se aborda la imposición a la renta de los servicios internacionales.

Tal como lo destaca el reconocido tratadista español, ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, la importancia de la tributación de los servicios inter-

---

<sup>8</sup> DÁVILA CHÁVEZ, Sonia E. “El transporte Internacional y su regulación en la Ley del Impuesto a la Renta: Análisis y Perspectivas”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. *Infra*, Pág. 158.

nacionales, incluyendo la asistencia técnica, es evidente en países fundamentalmente importadores de capitales y servicios, tanto para la propia Administración Tributaria como para los operadores jurídicos, especialmente, debido a las cantidades de dinero que están en juego, por ejemplo, en los grandes proyectos de consultoría o ingeniería transnacionales.<sup>9</sup> Al mismo tiempo, conviene no olvidar que esta clase de operaciones tradicionalmente ha despertado la suspicacia de las autoridades tributarias, tanto en el Perú como a nivel internacional, al ser consideradas, en no pocas ocasiones, por el Estado de residencia de la pagadora del servicio, como una fórmula de erosión de bases imponibles a favor del Estado de residencia de la prestadora del servicio.

No es difícil imaginar, por ejemplo, que determinados servicios sean suministrados a precios sensiblemente alejados de aquéllos que se hubiesen fijado en condiciones normales de mercado, o incluso que se entreguen sumas de dinero por la prestación de un servicio que nunca se llega a realizar, lo que le permite a la entidad que los abona aumentar sus gastos, y consiguientemente, reducir la cuantía de su renta imponible, especialmente tratándose de negocios entre partes vinculadas.

La preocupación por evitar estructuras tendentes a evadir el pago de impuestos en transacciones internacionales ha llevado a que sean numerosos los países que hayan adoptado medidas en su legislación interna que, a efectos fiscales, tratan de evitar que se produzcan transferencias irregulares de utilidades que pueden realizarse dándoles la apariencia de gastos deducibles. En tal sentido, existe una cada vez más acentuada tendencia a imponer requisitos más estrictos para la deducibilidad de los gastos por prestación de servicios y a reconocer el derecho del país afectado por su deducción de gravarlos, normalmente por su cuantía bruta bajo el mecanismo de la retención en la fuente siempre, claro está, que no se disponga de un establecimiento permanente por medio del cual se efectúe la prestación, en cuyo caso los servicios podrían pasar a estar gravados por su importe neto.

---

<sup>9</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *La fiscalidad de los servicios técnicos internacionales/asistencia técnica en los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición*. Notas empleadas por el autor en dos conferencias sobre la materia impartidas en la “International Tax Conference 2007”, organizada por la “Foundation for International Taxation” en Bombay, India, los días 29 Noviembre - 1 Diciembre 2007 y el Congreso organizado por la Academia Internacional de Derecho Tributario de Perú en Lima, del 27 al 29 de Octubre de 2008, Págs. 1-2.



En el caso peruano, diversas políticas de carácter tributario han tratado de combatir dichas maniobras, pero con resultados parciales y fracasos en otros. La medida más clara en esta línea se hizo perceptible en nuestra legislación cuando se adoptaron, hace ya diez años, normas técnicas de precios de transferencia para evitar que se produzca la sobrevaluación o subvaluación de operaciones entre sujetos vinculados, en detrimento de los intereses del fisco. Lo mismo ha sucedido con acciones destinadas a neutralizar o mitigar el efecto de la deducción del gasto, habiéndose incorporado en nuestro ordenamiento legal nuevos criterios de fuente, para el caso de la asistencia técnica y los servicios digitales, para gravarlos ya no en función del lugar donde los mismos son prestados por el no domiciliado sino en base al lugar donde son utilizados económicamente, ligando la aplicación del impuesto, a través de una presunción, precisamente a la deducibilidad del gasto por ese concepto.

A ello cabe agregar que en la última década se han registrado avances importantes en lo que atañe a la celebración de convenios para evitar la doble imposición internacional (“CDI”). Es así que en la actualidad tenemos vigentes CDIs con Chile, Canadá y Brasil que resultan de obligada consulta cuando estemos en presencia de contribuyentes residentes en alguno de esos países y ello porque todos y cada uno de esos CDIs contienen reglas específicas de reparto de la potestad tributaria entre los dos 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. Pudiera ser, entonces, que como consecuencia de la aplicación de un CDI la tasa de retención sea menor a la contemplada en la normativa interna de nuestro país o incluso que no corresponda efectuar retención alguna en caso de determinadas rentas derivadas de la prestación de servicios, las cuales pudieran ser gravables con carácter exclusivo en el Estado de residencia del prestador, lo que hace por tanto imprescindible su estudio particularizado.

Nos encontramos, por tanto, ante un asunto de enorme trascendencia y de actualidad evidente que concita el interés de todas las partes implicadas y que ha conllevado a que el Consejo Directivo de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano haya considerado conveniente examinar en sus XI Jornadas Nacionales de Tributación los efectos tributarios de los “servicios internacionales” a la luz de nuestra normativa y de los distintos CDIs suscritos por el Perú. En ese orden de ideas, el presente trabajo constituye la Ponencia General de es-

tas Jornadas, que tienen como propósito principal analizar de forma crítica las distintas disposiciones internas y convencionales que en la actualidad regulan la prestación transnacional de servicios, poniendo de manifiesto los problemas que las mismas plantean tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes y, en su caso, efectuar aportes concretos destinados a aclarar las principales dudas que se han suscitado con relación a su interpretación y aplicación y, a partir de ello, formular las conclusiones y recomendaciones a que haya lugar para modificarlas, adecuarlas, mejorarlas o perfeccionarlas.

En vista de las limitaciones de extensión propias de un trabajo de estas características, así como del enfoque que se pretende dar a estas Jornadas Nacionales de Tributación, el énfasis se centrará en la imposición a la renta de los denominados “servicios internacionales”, con especial incidencia en los de naturaleza empresarial, quedando así excluidas del análisis las implicancias que pudieran producirse en el seno de la imposición indirecta. Del mismo modo, salvo con referencias ocasionales, no serán objeto de estudio aquellos servicios que tengan carácter personal, tales como los servicios personales dependientes e independientes, el desempeño de funciones de director de empresas, gestor de negocios, funciones públicas o cargos oficiales, así como las actividades propias de los artistas y deportistas.

Para efectos del tema planteado, conviene tener presente que ni las disposiciones de nuestra legislación del Impuesto a la Renta ni los CDI's contienen una definición general del concepto de “servicios” ni incluyen normalmente un régimen único para gravarlos, por lo cual es necesario aplicar tratamientos diferentes según la tipología de servicios de que se trate. Por ello es necesario plantear una definición del término servicios para fijar con claridad, exactitud y precisión su contenido, sentido y alcance para los propósitos que aquí interesan. En ese orden de ideas, un servicio podría ser definido como cualquier actividad o desempeño que una persona o empresa ofrece para satisfacer o responder a las necesidades de sus clientes a cambio de una retribución. De ese modo, los clientes adquieren el derecho a recibir una prestación, uso, acceso o arriendo de algo, pero no dan como resultado la propiedad de un bien físico. Por eso se dice que los servicios son esencialmente intangibles, aunque en ciertas ocasiones pueden tener un componente físico, como los servicios de expendio de alimentos (pensemos en aquellos lugares donde las personas asisten con la intención de alimentarse); pueden estar estrechamente vinculados a un bien material, como por ejemplo tratándose de la reparación o mantenimiento de vehículos o formar parte de contratos mixtos que incluyen la transmisión de bienes tangibles o intangibles. Además, los servi-

cios son perecederos (un servicio no se puede almacenar) e inseparables porque generalmente se consumen casi inmediatamente en el momento que son prestados.

Dada la amplitud de esta definición, se encontrarían comprendidos una extensa variedad de servicios, que van desde el arrendamiento de viviendas u oficinas, la mercadería, servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, la prestación de servicios financieros o crediticios, los seguros hasta la visita a un doctor en una clínica, el turismo, las telecomunicaciones, ver una película en el cine u obtener asesoramiento de una firma de consultoría. Los servicios pueden ser el resultado de esfuerzos humanos o mecánicos, como los que podrían realizarse por intermedio de maquinaria o equipo o de una computadora o servidor o brindarse a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

“Internacional”, por su parte, es un adjetivo que se refiere a lo perteneciente o relativo a dos o más naciones.<sup>10</sup> El término también permite nombrar países distintos al propio y aquello que ha trascendido las fronteras nacionales. En tal sentido, un servicio internacional será aquel donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas, al ser prestado a favor de un cliente o usuario que esté ubicado o sea domiciliado en el extranjero. Están comprendidos dentro de dicha categoría los servicios que se suministran desde el territorio de otro país hacia el territorio nacional o viceversa. Asimismo, se entiende que hay un servicio internacional cuando personas naturales domiciliadas en territorio nacional se desplazan a otro país para suministrarlo o cuando el consumidor no domiciliado del servicio se desplaza y lo adquiere en territorio nacional. Dentro de este último grupo se encuentran, por ejemplo, los servicios de odontología, así como los de estética, que actualmente se ofrecen a los turistas extranjeros que llegan a conocer nuestro país y que aprovechando su visita también están empezando a demandar esa clase de servicios ya que su precio es considerablemente menor que en otros mercados (es lo que se viene denominando “turismo médico”).

Como es habitual en las Jornadas de Tributación organizadas por la IFA Grupo Peruano, esta Ponencia General ha sido elaborada en base a las ponencias individuales preparadas por destacados especialistas nacionales, las cuales han cubierto una amplia gama de aspectos que giran en torno al tema central de este evento relativo a la imposición a

---

<sup>10</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima Primera Edición, Tomo II.

la renta de los servicios internacionales. Nuestro agradecimiento a los participantes por sus valiosos aportes.

Hecha esta breve introducción, iniciamos el desarrollo de los distintos aspectos que comprende esta Ponencia General, los cuales han sido agrupados en la misma forma y orden en que fueron planteados en las directivas preparadas para estos efectos. En ese proceso haremos referencia a las ponencias individuales, las mismas que servirán de sustento para nuestro análisis. Conforme a los objetivos académicos delineados por el Comité Organizador con ocasión de estas Jornadas, luego de tratar los temas abordados en los excelentes trabajos presentados se propondrán las conclusiones y recomendaciones del caso.

## **1. EN TORNO A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS SERVICIOS**

### **1.1. Aspectos generales**

Es sobradamente conocida la reticencia del Fisco en aceptar la deducción de gastos derivados de servicios, que no son “debidamente sustentados”, sobre todo, si son prestados por sujetos no domiciliados. La experiencia demuestra que para desconocerlos la Administración Tributaria a través del tiempo ha hilvanado toda suerte de argumentos, algunos con mayor sustento que otros. En la mayoría de los casos se alega la falta de fehaciencia del gasto o, más precisamente, que la operación cuestionada no es real.

Así ha acontecido cuando según la Administración no se ha evidenciado la efectiva prestación de los servicios con contratos, registros contables, dictámenes, hojas de cálculo, correos electrónicos, informes u otra documentación, no resultando suficiente para tal efecto la presentación del comprobante de pago cuya sustentación se solicita. Para ello se ha amparado en distintas disposiciones de nuestro ordenamiento tributario, habiendo invocado como base legal desde la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario hasta el propio Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (“LIR”),<sup>11</sup> el cual, conforme a su criterio, (SIC) “*supone no sólo la necesidad del gasto sino la realidad del mismo*”,<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF y modificatorias.

<sup>12</sup> Véase la Resolución del Tribunal Fiscal 02711-3-2003 del 21 de mayo de 2003.

## 1.2. Principio de Causalidad

Como se sabe, el Artículo 37 de la LIR recoge lo que en doctrina y jurisprudencia se conoce como “principio de causalidad”, en virtud del cual para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente productora, salvo que su deducción se encuentre prohibida o limitada por alguna disposición legal.

No debe dejar de señalarse que el último párrafo del citado Artículo 37 precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Según se observa de las normas citadas, el principio de causalidad supone esta relación entre las rentas gravadas y los gastos necesarios para producirlas, manteniendo criterios tales como los de normalidad y razonabilidad en relación con la actividad generadora de rentas gravadas y respecto de los ingresos que genera el contribuyente.

Así, el principio de causalidad busca confirmar la existencia de una conexión o relación entre las erogaciones incurridas por el contribuyente, y la generación de rendimientos económicos sujetos al Impuesto a la Renta. Ello, en la medida que este tributo grava la renta neta, aceptándose en consecuencia la deducción de todos los gastos que tuvieron por finalidad la generación de las mismas o el mantenimiento de la fuente productora en condiciones idóneas para el cumplimiento de sus fines (precisamente, la generación de rentas).

En tal sentido, basta que se determine la existencia de la citada “conexión” entre los gastos y rendimientos económicos, reales o potenciales, para que se considere cumplido el principio de causalidad y, por ende, para que nos encontremos ante un gasto deducible para efectos de la determinación de la renta neta del ejercicio correspondiente.

Existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal que, en línea con lo expuesto, señala que para efectos de la deducibilidad de un gasto se requiere que el mismo guarde una relación causal con la generación de renta gravada. De ser así, no cabe cuestionar su deducibilidad.

Así, según lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución (“RTF”) 11869-1-2008, el principio de causalidad es *“la relación existente entre*

*el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolle, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente”.* (el subrayado es nuestro)

En cuanto a dicha relación, cabe citar el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, tales como las RTFs 710-2-99, 1275-2-2004 y 4807-1-2006, en el sentido de que *“el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, contrario a lo estimado por la Administración en el presente caso, en el que exige que el gasto sea necesario en un sentido restrictivo, esto es que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir, lo que no se condice ni con la legislación tributaria, ni con la opinión de este Tribunal”.*

En diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las RTFs 7707-4-2004, 8318-3-2004, 484-5-2006 y 692-5-2005, se ha dejado establecido, además, que el gasto se considerará “necesario” cuando exista una relación de causalidad entre el gasto y la renta gravada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que estos mantengan proporción con el volumen de las operaciones.

De las citadas resoluciones se desprende la plena aplicación del principio de causalidad, considerándose deducibles todos aquellos costos y/o gastos que se hayan incurrido en la generación de rentas gravadas, o los necesarios para el sostenimiento de la fuente productora, en tanto su deducción no se encuentre expresamente prohibida por la ley.

Inclusive la propia Administración Tributaria, mediante la Directiva 009-2000/SUNAT, ha recogido este mismo criterio de interpretación, al señalar que para calificar determinados gastos como deducibles se requiere acreditar una relación de causalidad directa de los gastos efectuados con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente, salvo que éstos estén expresamente prohibidos para efectos de su deducibilidad o que existan límites o restricciones.

Según se desprende de lo expuesto, bastará que las erogaciones res-

pectivas mantengan la fuente productora de rentas del contribuyente o sean al menos potencialmente generadora de nuevas rentas para éste, para que adquieran la condición de deducibles para fines de la determinación de la renta neta del ejercicio correspondiente.<sup>13</sup>

Puede concluirse, entonces, que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal reconocen que el principio de causalidad consagrado en nuestra legislación del Impuesto a la Renta tiene carácter amplio.

Teniendo en cuenta lo señalado, los gastos relativos a servicios facturados por sujetos no domiciliados serían deducibles en la medida que se relacionen con las actividades generadoras de rentas gravadas en el Perú (o con el mantenimiento de la fuente) y correspondan a servicios efectivamente prestados, asistencia técnica o servicios digitales utilizados económicamente en nuestro país, o con el pago de regalías. Para que sea admisible su deducción para efectos tributarios, el gasto deberá, además, cumplir con el criterio de “normalidad” y “razonabilidad” en relación con las actividades y los ingresos del contribuyente. Conforme a distintos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, un gasto será considerado razonable, cuando permita contribuir en forma adecuada y lógica con el desarrollo de las actividades de la empresa. Un

---

<sup>13</sup> La deducción de gastos está condicionada además a la observancia de las reglas sobre bancarización, que obligan a utilizar ciertos “Medios de Pago”; a saber: abono en cuenta bancaria local, orden de pago, giro o transferencia de fondos desde o hacia una cuenta bancaria local, pago con cheque no negociable emitido con cargo a una cuenta bancaria local, pago con tarjeta de crédito o de débito emitidas por una entidad bancaria o financiera local.

En el artículo 8 de la Ley del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) se establece que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar los medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o crédito, y en el caso de gastos o costos cuya deducción proceda en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta, la verificación se deberá efectuar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

Los medios de pago que, conforme lo establece el artículo 5 de la Ley del ITF, se deberán utilizar a través del sistema financiero nacional son los depósitos en cuenta, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, u otro medio que se autorice mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas. El monto a partir del cual se deberán utilizar medios de pago, es de cinco mil nuevos soles (S/. 5,000) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1,500), según la moneda que se pacte.

gasto no será razonable, por el contrario, cuando el fin para el cual está destinado, resultado claramente fuera de toda posibilidad lógica de contribuir a la actividad de la empresa.

No resultan deducibles los gastos que se refieran a servicios que califican como “actividades del accionista” que hayan sido incurridos por la casa matriz en el exterior, por ejemplo, para supervisar o controlar el rendimiento de sus inversiones en el país, los cuales generalmente son asignados proporcionalmente a sus subsidiarias y sucursales mediante la emisión de una factura (incluidos los denominados gastos “overhead”). Estos últimos no se justifican debido a que dicha clase de actividades no generan un beneficio directo a las empresas del grupo que terminan asumiendo su costo y en tal sentido, se considera que no cumplen con el principio de causalidad. Tampoco serán deducibles, salvo excepciones, los gastos incurridos a favor de residentes en países considerados paraísos fiscales.<sup>14</sup>

### **1.3. Sustento de la fehaciencia del gasto**

No obstante lo antes mencionado, es preciso indicar que para poder sustentar la deducción de los pagos a no domiciliados por la prestación de los servicios, a los que se ha hecho mención, es necesario acreditar que los mismos han sido realmente prestados y que son susceptibles de generar beneficios a los contribuyentes domiciliados que los reciben. En esa medida, no procederá la deducción del gasto si no se aportan documentos, soportes informáticos, contratos o algún otro instrumento legal en los que se plasmen los servicios brindados y que justifiquen su pago. No basta con el comprobante de pago.

Es importante tener presente que la carga de la prueba sobre la fehaciencia de un gasto corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión o quien lo contradice alegando nuevos hechos, tal como lo prevé el Artículo 196 del Código Procesal Civil, dispositivo que resulta de aplicación supletoria a los procedimientos administrativos. Por tanto, si el contribuyente alega la existencia de un servicio “internacional” como sustento de un gasto o costo, será él y no la Administración quien tendrá la responsabilidad de probar dicha existencia, criterio que ha sido validado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, tales como las 11213-2-2008 y 9593-2-2008.

---

<sup>14</sup> No están comprendidos en esta limitación las operaciones de crédito, seguros y reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves, y transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país, y los derechos de pase por el Canal de Panamá.



En tal sentido, para efecto de que proceda la deducción de un gasto, no basta con que el mismo sea necesario para la generación de renta gravada -que sea un gasto normal para la actividad empresarial y que sea razonable y proporcional con relación a sus ingresos o volumen de sus operaciones-, ni que se cumplan con las formalidades que legalmente se exigen, conforme se ha señalado, sino que, adicionalmente, ante una eventual verificación o fiscalización tributaria, el contribuyente deberá acreditar la fehaciencia del gasto, esto es, que el gasto corresponde a una operación real que se ha realizado en favor de la empresa que lo deduce.

Las normas del Impuesto a la Renta en el Perú no contienen un detalle de la documentación necesaria o indispensable para tales efectos, por lo que el contribuyente deberá contar con todos los elementos probatorios (v. gr. además del comprobante de pago o factura correspondiente,<sup>15</sup> se requiere de contratos que justifiquen y sustenten los pagos realizados, actas de reuniones, informes de avance de los servicios, informes de los resultados del servicio recibido, etc.) que estén a su alcance para acreditar la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente.<sup>16</sup>

Al respecto, cabe citar los siguientes criterios que han sido establecidos por el Tribunal Fiscal:

- Corresponde a la Administración Tributaria evaluar la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes, siendo para ello

---

<sup>15</sup> Emitidas conforme a la legislación tributaria vigente en el país de domicilio del prestador del servicio, que contenga cuando menos el nombre, la denominación o razón social y el domicilio del prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

<sup>16</sup> Es preciso indicar que tratándose de “asistencia técnica” el inciso f) del Artículo 56 de la LIR requiere que el usuario local obtenga y presente ante la Autoridad Tributaria una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente. Si bien dicha exigencia deja entrever la preocupación por evitar la erosión de bases imponibles peruanas derivadas de la prestación de asistencia técnica por una entidad no domiciliada, estableciendo de forma rigurosa medios de prueba que permitan acreditar la realidad de la asistencia técnica prestada, lo cierto es que en estricto ello no se hace para efectos de sustentar la deducibilidad del gasto imputado por ese concepto. Sobre este asunto volveremos más adelante con mayor detalle.

necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de pruebas que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales (RTFs 120-5-2002, 3252-2-2004, 5831-4-2005, 2289-4-2006), lo que puede concretarse a través de los medios probatorios generados a lo largo de su realización (RTFs 3708-1-2004, 2703-7-2009).

- Para tener derecho a la deducción de gastos, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado (RTFs 6276-4-2002, 1218-5-2002, 17-5-2004, 4245-1-2005, 6441-5-2005, 6565-4-2005, 2289-4-2006, 9814-2-2007, 10269-2-2007, 5525-4-2008).
- Para que un comprobante pueda sustentar válidamente un gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real y, asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas con el proveedor, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que se señale haber recibido (RTFs 4142-3-2009, 5144-7-2009).
- Para demostrar la existencia de los servicios recibidos, no es suficiente la presentación del contrato de locación de servicios celebrado, ni los comprobantes de pago emitidos, siendo que las pruebas que deben presentarse no son las mismas en todo tipo de servicios, pues, eso depende de la naturaleza de cada uno de ellos (RTFs 6379-5-2005, 2703-7-2009).
- La orden de compra o de servicio sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o un servicio, no acredita que éste se haya concretizado; asimismo un contrato escrito sólo evidencia un acuerdo de voluntades para tal adquisición, pero no que la misma se haya efectuado. Pues bien, el artículo 44 de la LIR, que contiene una enumeración de los gastos que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, no incluye las operaciones que no tengan contrato u orden de compra, por lo que carece de sustento legal que sean exigidos como requisito de la deducibilidad del gasto, sin perjuicio de que

proceda examinar la operación facturada y determinar la fehaciencia del servicio (RTF 1590-3-2003).

Del criterio sentado en las citadas jurisprudencias se desprende que corresponde al contribuyente, que pretende deducir el gasto, la carga de la prueba para acreditar ante la Administración Tributaria que los servicios han sido prestados efectivamente. En esa medida, ante una eventual verificación o fiscalización tributaria, el usuario del servicio deberá contar con los medios probatorios que le permitan acreditar la fehaciencia del mismo, no siendo suficientes para ello el comprobante de pago, el contrato y el registro contable, pues, la Administración Tributaria requiere la presentación de medios probatorios adicionales que acrediten la efectiva prestación del servicio.

Desde esa perspectiva, los medios probatorios que en definitiva sirvan para sustentar la deducibilidad del gasto dependerán de las circunstancias del caso concreto. No hay una regla de “oro” al respecto. En ciertas situaciones en que la naturaleza del gasto evidencia su relación causal con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente, la discusión puede terminar girando más bien en torno a la efectiva prestación del servicio facturado. En esos casos debe demostrarse la realización del servicio en forma fehaciente y razonable con informes, dictámenes u otra documentación que evidencien su prestación y que justifiquen y sustenten los pagos realizados por ese concepto. En definitiva, se deben tener en cuenta los hechos y circunstancias observadas en cada supuesto, no pudiéndose establecer a priori de forma abstracta y categórica los elementos de prueba que deberán actuarse para acreditar la necesidad y fehaciencia del gasto.

#### **1.4. Tratamiento en la legislación comparada**

Como se ha visto, la LIR no contempla disposiciones, requisitos o limitaciones específicamente previstos para que proceda la deducción de gastos correspondientes a servicios facturados por no domiciliados, siendo admisibles todos aquellos que cumplan con el principio de causalidad establecido con carácter general para la deducción de toda clase de gastos empresariales. Por consiguiente, serán aceptados los que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente.

Sin embargo, es preciso advertir que en el derecho comparado si existen reglas particulares para esos efectos que deben ser revisadas a fin de sopesar las ventajas y desventajas que generaría su implementación en el Perú. Con el objeto de sentar las bases para este debate, a

continuación se presentan algunas de estas experiencias internacionales:

#### **1.4.1. Colombia**

Interesante es el caso de Colombia donde se fijan ciertos límites para que proceda la deducción de gastos y costos pagados a entidades no domiciliadas, aun cuando los mismos sean propios del giro del negocio o actividad gravada. En todos esos casos, el monto de la deducción no puede exceder del 15% de la renta neta del contribuyente antes de deducir tales gastos y costos, salvo que los pagos al exterior sean objeto de retención de Impuesto a la Renta por constituir renta de fuente colombiana, en cuyo caso serán 100% deducibles. Dentro de este último grupo se encontrarían los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por sujetos no domiciliados en Colombia, los cuales como regla general se encuentran sujetos a una tasa de retención de 10%, ya sea que se presten en ese país o desde el exterior.<sup>17</sup>

En el mismo sentido, se prevé que las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos gravados, *“a título de costo o deducción, las cantidades pagados o reconocidas directa o indirectamente a sus casa matrices u oficinas del exterior, por concepto de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta”*.<sup>18</sup>

#### **1.4.2. España**

En el caso español, el Artículo 16.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades exige con carácter general el cumplimiento de los siguientes requisitos para la deducibilidad de un gasto:

- a) Realidad del gasto;
- b) Justificación documental;
- c) Contabilización;
- d) Imputación al ejercicio correspondiente; y,

---

<sup>17</sup> ERNST & YOUNG. *The 2011 Worldwide Corporate Tax Guide*. Colombia. Pág. 213.

<sup>18</sup> BUITRAGO DUARTE, Bibiana. “Acuerdos de Costos Compartidos ACC”. En: *Revista de Derecho Fiscal*. N° 5, Bogotá (2008), Pág. 71.

e) Correlación con los ingresos.

Adicionalmente, tratándose de servicios prestados entre partes vinculadas la deducción del gasto correspondiente está condicionada al requisito que produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario español, sin perjuicio de la obligación de observar la regla de valor de mercado. En ese aspecto es claro que la legislación española sigue el criterio sentado en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre precios de transferencia (“Directivas PT OCDE”). Para entender el concepto de ventaja o utilidad del servicio, de acuerdo con Directivas PT OCDE, se atenderá a su necesidad, esto es, al hecho de que, de no adquirirse se hubiera tenido que adquirir de un tercero o desarrollar por cuenta propia para el adecuado desarrollo de su actividad. En consecuencia, conforme a TEODORO CORDÓN EZQUERRO, en el análisis de los requisitos para la deducibilidad del gasto por prestación de servicios se deben tener en cuenta tres factores, los mismos que se detallan a continuación:

1. La realidad o efectividad de la prestación del servicio;
2. La existencia de beneficio, ventaja o utilidad, correlacionada con los ingresos; y,
3. La valoración a mercado de la operación, mediante la aplicación del método, con carácter general, del coste incrementado o cost-plus.<sup>19</sup>

El propio TEODORO CORDÓN EZQUERRO subraya que a diferencia del anterior Artículo 16.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades española, el que se encuentra actualmente vigente suprime el requisito formal de existencia de un contrato escrito con carácter previo a la realización de las prestaciones para que proceda la deducción de los gastos por concepto de servicios entre partes vinculadas a nivel interno e internacional, aunque considera que los contratos siguen siendo un medio de prueba fundamental, debiendo incluir a su criterio, *“las condiciones en las que se presta el servicio, las bases económicas*

---

<sup>19</sup> CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Los Servicios Prestados entre Empresas del Grupo*. Ponencia presentada en el Segundo Encuentro Tributario Regional Latinoamericano de la International Fiscal Association (IFA), realizado por el Grupo Local Argentino de IFA y por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) en la ciudad de Buenos Aires entre los días 7 al 9 de abril del 2010, Págs. 6-7.

de facturación teniendo en cuenta los costes directos e indirectos y el margen aplicado, la justificación económica de la prestación del servicio con expresión del beneficio o utilidad para el prestatario”.<sup>20</sup>

### 1.4.3. México

Para que un gasto sea deducible en México, debe ser “estrictamente indispensable para las actividades empresariales” del contribuyente. Al igual que en el Perú, en México la legislación del Impuesto a la Renta tampoco proporciona lineamientos explícitos para sustentar los gastos por concepto de servicios recibidos de no domiciliados. Para JORGE CASTELLÓN, sin embargo, ese requisito para su deducibilidad se cumpliría en caso de poderse demostrar que las funciones o gastos incurridos por un residente en el extranjero generan un beneficio (cuantificable) para las actividades (gravables) del residente mexicano que recibe el cargo por los servicios.<sup>21</sup> El mismo JORGE CASTELLÓN precisa que las facturas por sí mismas no son evidencia suficiente de que las funciones o gastos del residente en el extranjero efectivamente se incurren, ni de que éstos benefician a la entidad mexicana que recibe los cargos o contribuye al centro de costos, según el caso, siendo recomendable que exista un contrato previo que formalice la intención de las partes y describa las funciones específicas y los gastos incurridos en el extranjero, así como registros e informes de las actividades realizadas.<sup>22</sup>

### 1.4.4. Uruguay

El caso uruguayo es de alguna manera similar al colombiano dado que se condiciona la deducibilidad del gasto al tratamiento que el mismo tenga para la contraparte no domiciliada, aunque en la legislación uruguaya, a diferencia de la colombiana, se establecen criterios de deducción proporcional para aquellos casos en que los gastos constituyan para la contraparte renta gravada a una tasa inferior a la tasa aplicable a la sociedad local receptora del servicio, ya sea que se trate de rentas gravadas con el “Impuesto a la Renta de los No Residentes”, o por una imposición efectiva en el exterior.<sup>23</sup> Desde esa perspectiva, di-

---

<sup>20</sup> Ídem, Págs. 5-11.

<sup>21</sup> CASTELLÓN, Jorge E. “Aspectos de Forma y Fondo Relacionados con la Participación en Costos por Residentes Mexicanos”. En: *Boletín Fiscal de la Oficina de México de Ernst & Young*. N° 147, Marzo de 2008.

<sup>22</sup> *Ibidem*.

<sup>23</sup> ACOSTA NELL, Milagros y HOUNIE, Isabel. *Precios de Transferencia, los Servicios Intragrupo*. Ponencia presentada en el Segundo Encuentro Tributario

cho condicionamiento tendría por finalidad neutralizar el efecto del gasto derivado de la prestación de servicios por una entidad no residente que finalmente resulte deducible en Uruguay.

Quizás el aspecto más llamativo de esta disposición, que ACOSTA NELL y HOUNIE denominan regla “candado”,<sup>24</sup> desde el punto de vista de técnica legislativa, es que considera los efectos tributarios de ambas partes de la transacción, aun cuando una de ellas sea no domiciliada en Uruguay, y no solo las implicancias en el impuesto de cargo de la entidad o sociedad domiciliada destinataria del servicio, cuyo beneficio o ahorro tributario depende precisamente del gasto que contabilice por ese concepto, en la medida que le permitirá reducir la cuantía de su renta imponible y, consiguientemente, el monto del impuesto a su cargo.

De ese modo, el legislador de ese país sudamericano parece haber entendido que el riesgo de que se produzca un perjuicio fiscal, como consecuencia de la erosión de bases imponibles uruguayas, se incrementa cuando existen diferencias en las tasas impositivas aplicables a las partes implicadas en una transacción de esas características (lo que se conoce como arbitraje tributario); es decir, cuando los servicios generan para el sujeto no domiciliado algún tipo de renta cuyo tratamiento sea más benigno que el que le corresponde a la entidad local por sus propias rentas.

Es por ello que en esas circunstancias se habrían fijado limitaciones para que el gasto sea admisible, habiéndose establecido que su deducción se efectuará en forma proporcional al impuesto aplicable al no domiciliado que obtiene el pago, independientemente de que el servicio incida o no en la generación de rentas gravadas de la entidad o sociedad domiciliada que lo recibe. Por el contrario, la deducción del gasto no estará sujeta a dichos límites cuando las partes involucradas se encuentran gravadas con la misma tasa impositiva. En ese último supuesto, cualquier menor impuesto producto de la contabilización del gasto, por parte de la sociedad receptora del servicio, debiera llegar a compensarse con la mayor deuda tributaria derivada del mayor ingreso gravado del no domiciliado. De ese modo, el efecto del gasto se neutralizará, anulando el beneficio societario proveniente de su deducción.

---

Regional Latinoamericano de la International Fiscal Association (IFA), realizado por el Grupo Local Argentino de IFA y por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) en la ciudad de Buenos Aires entre los días 7 al 9 de abril del 2010.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

Con todo, no debe dejar de resaltarse que el riesgo de que el pago de un servicio no guarde proporción con el beneficio obtenido por la entidad pagadora o incluso que se pague por algo que no se recibe generalmente se presenta sólo en negocios entre partes vinculadas. Téngase en cuenta que cuando la transacción tiene lugar entre sujetos independientes, el riesgo de que ello ocurra tiende a diluirse, siempre, claro está, que una de las partes no tenga la intención de hacer una donación a la otra. Lo indicado se debe a que en esa situación el juego de las fuerzas del mercado -oferta y demanda- y la contraposición de intereses económicos con que actúan las partes de una operación comercial “no controlada” suelen ser suficientes para garantizar la relación de equivalencia entre las prestaciones intercambiadas entre ellas. Eso es lo que establecen las reglas del mercado.

Partiendo de esa premisa, no sería del todo ilógico que, una vez que la Administración Tributaria haya verificado que constituye un gasto propio del giro de la empresa, y que en efecto se deriva de una transacción entre partes independientes, se considere la posibilidad de aligerar los condicionamientos para admitir su deducción en sede de la entidad receptora del servicio, especialmente cuando el pago efectuado se encuentre sujeto a retención en la fuente. Ello en la medida que en esas circunstancias, no habrían razones fundadas para desconocerlo considerando que nadie le paga a un tercero por algo que no recibe (directa o indirectamente), salvo como hemos señalado cuando se tenga un propósito o motivación altruista; es decir, cuando se trate de una liberalidad. De encontrarse gravado el servicio, no se produciría un perjuicio fiscal si la tasa de retención a la cual se encuentra sometido el servicio del exterior es la misma que aplica a la empresa local, puesto que en ese caso lo que para la entidad domiciliada representa un menor impuesto, será un mayor impuesto para la no domiciliada.

## **2. SERVICIOS Y RENTAS DE FUENTE PERUANA**

### **2.1. Aspectos generales**

#### ***2.1.1. Criterios de imposición en el sistema del Impuesto a la Renta Peruano***

Como se sabe, el Perú ha acogido en su legislación interna el principio de la fuente combinado con el principio de 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 ahí que los contribuyentes que tienen la condición de domiciliados en el país estén 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*”.<sup>25</sup> En cambio, en el caso de las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, así como de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por tanto, cualquier análisis de la tributación de los domiciliados y de los no domiciliados obliga, en primer lugar, a determinar quiénes a la luz de la normativa aplicable son considerados como tales. Con ese objetivo, se hace imprescindible un examen de las normas que definen el concepto de “domicilio”. Luego de ello, tratándose de los que de acuerdo con nuestra ley tienen la condición de no domiciliados, como segundo paso, se hace necesario considerar cuándo una renta determinada puede calificarse como renta de fuente peruana.

En este contexto, hay que subrayar que fijar los alcances del concepto de renta de fuente peruana en la práctica también interesa a fin de establecer si las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas naturales o jurídicas del extranjero están afectos o no al impuesto en el país. Veamos cada uno de estos aspectos a continuación.

### **2.1.2. Domiciliados en el Perú**

Como ya se anticipó, la calificación de los contribuyentes como domiciliados y no domiciliados tiene una trascendencia sustancial dado que los primeros (los domiciliados) serán gravados por la totalidad de las rentas que obtengan, en tanto que los segundos (los no domiciliados), así como las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras, tributarán exclusivamente por sus rentas de fuente peruana.

La definición legal del concepto de “domicilio” se encuentra en el Artículo 7 de la LIR. Dicha disposición establece que se consideran domiciliados en el país, entre otros, (a) las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común; (b) las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses; (c) las personas que desempeñan en el extranjero funciones de re-

---

<sup>25</sup> Véase el Artículo 6 de la LIR.

presentación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional; (d) las personas jurídicas constituidas en el país; y, (e) 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.<sup>26</sup>

Debe tenerse en cuenta que más adelante la misma ley contempla una relación de quiénes deben considerarse como personas jurídicas para efectos del impuesto, mencionando que se considerarán como tales, entre otras, *“las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”*.<sup>27</sup>

Hay que advertir que este último es un caso excepcional en el cual, no obstante ser consideradas como personas jurídicas domiciliadas, 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 que obtengan de fuentes localizadas fuera de nuestro ámbito territorial. De ese modo, los citados contribuyentes son tratados como si fueran no domiciliados, en tanto sólo se les exige tributar por sus rentas de fuente peruana, pero al mismo tiempo son considerados como 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 período impositivo, el devengo, la declaración, los pagos a cuenta y las obligaciones contables, registrales y formales.

### **2.1.3. Rentas de Fuente Peruana**

Según lo señalado, tratándose de los sujetos no domiciliados, así como de las sucursales, agencias u otros 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

---

<sup>26</sup> Téngase en cuenta que con arreglo al Artículo 8 de la LIR, las personas naturales se considerarán 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 precedente. Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo que se cumplan determinados requisitos establecidos en la propia ley para que la condición de domiciliado se pierda inmediatamente al salir del país.

<sup>27</sup> Inciso h) del Artículo 14 de la LIR.

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 receptor tiene o no la condición de sujeto pasivo en el Perú. La definición de este aspecto, entonces, es fundamental porque dependiendo de la respuesta, existirá o no la obligación de tributar en el país.

Como no podría ser de otro modo, lo anterior nos permite afirmar que tratándose de aquellos contribuyentes que reúnan la condición de no domiciliados a tenor de lo dispuesto en nuestra legislación, 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 especie, de fuente nacional.

En nuestro ordenamiento jurídico, los Artículos 9, 10 y 11 de la LIR se encargan de inventariar las rentas que se pueden considerar de fuente peruana, detallando las diferentes modalidades de rendimientos que a criterio del legislador se encuentran razonablemente contactadas con nuestro territorio.

Para BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO en los citados dispositivos se puede identificar -entre otros- el uso de los siguientes criterios según el tipo de renta de que se trate en cada caso:

- Lugar de situación;
- Lugar de colocación;
- Lugar de realización;
- Lugar de utilización económica;
- Lugar de residencia de la entidad emisora;
- Lugar de residencia del pagador; y,
- Uso del Mercado.<sup>28</sup>

BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO explica cada uno de ellos de manera muy didáctica en su ponencia individual. A ello sólo cabe agregar para propósitos de este trabajo que, como regla general, tratán-

---

<sup>28</sup> DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “El tratamiento tributario de los Establecimientos Permanentes en la Legislación Nacional y en los Convenios para evitar la Doble Imposición”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. Infra, Págs. 190-192.

dose de rentas derivadas de la prestación de servicios, el legislador nacional ha considerado que, aun 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, lo cual presupone que debe haber una presencia física del sujeto no domiciliado dentro del territorio nacional.

Así se infiere del texto de los incisos e) y f) del Artículo 9 de la LIR, a tenor de los cuales se consideran rentas de fuente peruana las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en 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 ese orden de ideas, puede señalarse que bajo los citados dispositivos legales la imposición en el país de los no domiciliados que obtengan rentas provenientes de la prestación de servicios se sustentan en la noción clásica de fuente de la renta, entendida como fuente de producción, fuente económica o fuente objetiva, por lo que ésta se localiza en el lugar en que es ejercida la actividad o el lugar donde está localizada físicamente la fuente productora.<sup>29</sup> En nuestro caso, la tributación estará sujeta, como regla general, a la presencia física del sujeto no domiciliado dentro de territorio peruano o de un bien mueble, inmueble o derecho que pudiera producir rentas a su favor (tratándose de alquileres, por ejemplo). Esa regla, sin embargo, tiene algunas excepciones.

En efecto, de lo hasta aquí expuesto pudiera pensarse que las contraprestaciones pagadas a sujetos no domiciliados por servicios prestados íntegramente en el exterior no se consideran rentas de fuente peruana y que, por ello, no están gravadas en el país. No obstante, cabe hacer notar que bajo nuestro ordenamiento jurídico existen ciertas rentas que quedan sujetas al impuesto en función, ya no del lugar donde se ubican los bienes o derechos o del lugar donde se desarrolla la actividad que las genera, sino en función del lugar donde los mismos se utilizan económicamente. Ese es el criterio que recae en las rentas obtenidas por asistencia técnica y servicios digitales, como pasamos a explicar a continuación.

---

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. *Derecho Tributario Internacional*. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, Págs. 241 y 242.

## 2.2. Fuente de las Rentas por Servicios Digitales y Asistencias Técnicas

Según se recuerda, el criterio de sujeción basado en la “utilización económica” fue incorporado en la ley peruana para el caso de ciertos servicios recién en el año 2004 (mediante Decreto Legislativo 945), habiendo estado reservado hasta antes de ese momento, como con acierto lo advierte MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA *“para las rentas pasivas como las regalías, por el uso de marcas o patentes o, los intereses que se pagaran por la utilización de capitales”*.<sup>30</sup>

De ahí que en la actualidad se aplica ese criterio de determinación de la fuente, entre otras, a aquellas rentas obtenidas por (i) servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presenten servicios equivalentes y, en su caso, (ii) por asistencia técnica, según se desprende de los incisos i) y j), respectivamente, del propio Artículo 9 de la LIR.<sup>31</sup> En esos dos supuestos puntuales, las rentas que se produzcan como consecuencia estarán afectas en nuestro país aún teniendo origen en actividades desarrolladas completamente en el extranjero, considerándose territoriales en base al aprovechamiento o utilización económica.

Para MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA *“[e]sta modificación, lo que buscaba era otorgarle un tratamiento Tributario a la Asistencia Técnica similar al que se le deba a las regalías; pero en lugar de incluir la Asistencia Técnica como regalía, se le dio un tratamiento propio, pero equivalente a éste”*.<sup>32</sup> Tal como lo refiere la propia MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA *“cuando se recurre a este tipo de sistemas las retenciones se vuelven ciegas y gravan en base a ingresos brutos, lo cual lleva a otras distorsiones, como la doble imposición tributaria y menor neutralidad en las operaciones pues se recurre en los contratos a cláusulas de «grossing up», para evitar que el impacto de la retención se traslade al prestador de la Asistencia Técnica, encareciendo el costo del servicio*

<sup>30</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. “¿Los CDI en Perú deben incluir en el concepto de regalías?. En: *Análisis Tributario*. Mayo 2010, Pág. 24.

<sup>31</sup> Los incisos i) y j) del Artículo 9 fueron incorporado en la LIR por el Decreto Legislativo 945, los cuales se encuentran vigentes desde el 1 de enero de 2004. No obstante debe advertirse que, posteriormente, el inciso i) referido a los servicios digitales fue sustituido por Decreto Legislativo 970, vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>32</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. Loc. Cit.

*para la empresa que utiliza el servicio el país de la fuente*".<sup>33</sup>

Dentro de este marco, conviene tener presente que los conceptos de "servicios digitales" y de "asistencia técnica" son definidos en detalle en el Artículo 4-A del Reglamento de la LIR, estableciéndose las actividades y servicios comprendidos y, en su caso, los supuestos excluidos que no califican como tales.

La misma MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA considera que *"aun cuando la inclusión en la norma de una lista taxativa de conceptos que califican como asistencia técnica -y otra excluyendo de dicha definición a otros tantos- puede facilitar la labor de calificación de los servicios, ello no asegura una calificación precisa y mucho menos segura de los servicios como asistencia técnica, pues también las descripciones establecidas resultan ambiguas"*.<sup>34</sup> Por tal motivo, sostiene que es necesario expedir disposiciones reglamentarias o pronunciamientos jurisprudenciales que precisen la norma y ayuden a eliminar la incertidumbre que genera su lectura.

Cabe destacar que en el Informe 168-2008-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria ("SUNAT") señala textualmente que *"conforme a la definición contenida en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, un servicio se considera como asistencia técnica cuando además de cumplir con las otras características señaladas por la norma, transmita conocimientos especializados no patentables esenciales para el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario de la cual se originan los ingresos del contribuyente"*. Asimismo, en dicho informe la SUNAT señala que, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, el término "necesario" empleado en la definición de los servicios de asistencia técnica, alude a *"lo que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin"*.

De ese modo, en opinión de la SUNAT, a efecto que un servicio califique como asistencia técnica, debe tener tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso. Es decir, sin la

---

<sup>33</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. Op. Cit., Pág. 25.

<sup>34</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo. "Precisiones sobre la Regulación de los Servicios de Asistencia Técnica en la Normativa Tributaria Peruana". En: *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT, 2008, Pág. 13.

prestación de dicho servicio el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial para considerar el servicio como asistencia técnica.

Precisa la propia Administración Tributaria en la Carta 133-2008-SUNAT dirigida a la Cámara de Comercio de Lima que, en este sentido, los servicios de consultoría o asesoría que presten sujetos no domiciliados, para ser considerados como servicios de asistencia técnica, además de reunir las características contenidas en el inciso c) de Artículo 4-A del Reglamento de la LIR, deberán ser indispensables para que el usuario desarrolle la actividad en la cual consiste el giro de su negocio y que le genera ingresos, no siendo suficiente que dichos servicios sean deducibles como gasto por el usuario al amparo del Artículo 37 de la LIR.

Debe señalarse que en el Artículo 4-A del Reglamento de la LIR también se demarca 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 el servicio digital o la asistencia técnica por parte de la empresa domiciliada pagadora de las rentas gravadas. De esa forma, se presume que el servicio digital y la asistencia técnica se utilizan económicamente en el país cuando la empresa en cuestión toma un gasto o costo por esos conceptos, obteniendo un ahorro o beneficio tributario proveniente de su deducción para propósitos de la determinación de su renta imponible.

Tal como lo expresa CARLOS FORCADA “[q]ueda claro que bajo la legislación en cuestión resulta absolutamente irrelevante si el servicio se desarrolló dentro o fuera de Perú. Lo único que importa es si aquél ha producido una erosión en la base imponible del impuesto a la renta de Perú”.<sup>35</sup>

Es preciso recalcar en este punto que también por vía reglamentaria se establece que 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 deberá 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

---

<sup>35</sup> FORCADA, Carlos, “El fallo Aerolíneas Argentinas y la utilización económica de un servicio en el Impuesto a las Ganancias”. En: *Revista Derecho Fiscal*. Lima, julio/agosto 2008, Numeral 4, Pág. 59.

esencial y predominante de la transacción.

En vista de las consideraciones precedentes, se hace ya posible extraer algunas conclusiones preliminares. Como vimos, la LIR requiere imprescindiblemente la concurrencia de dos condiciones básicas para que en el caso que venimos examinando 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. Estas condiciones son las siguientes:

- La existencia ya sea de un contribuyente no domiciliado, sea por negación o exclusión del concepto de domicilio contenido en el Artículo 7 de la LIR, o, en todo caso, de una sucursal, agencia u 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.
- La obtención por parte del contribuyente no domiciliado, de la sucursal, agencia u establecimiento permanente de rentas de fuente peruana en los términos explicados precedentemente.
- Las rentas obtenidas por servicios que califiquen como asistencia técnica o servicios digitales estarán gravados cuando sean utilizados económicamente en el país, por ser consideradas de fuente peruana, aun si son prestados íntegramente en el exterior.

Según ha podido observarse, la técnica seguida por nuestro legislador para esos efectos consiste en enumerar aquellas rentas que, de acuerdo con su criterio, deben considerarse de fuente peruana, sometiéndolas a gravamen en nuestro país en el caso de obtención por los citados contribuyentes. Quedan así definidas, a través de los criterios de conexión concretos establecidos en la LIR, las denominadas rentas de fuente peruana, pudiendo afirmarse que cualquier renta del no domiciliado o de sucursales, agencias o establecimientos permanentes que no se encuentre ahí prevista está fuera de la base jurisdiccional del impuesto y, por tanto, no estará sometida a tributación en el Perú.

### **2.3. Cumplimiento de Requisitos Formales en la Asistencia Técnica**

Cuando incorporó en la LIR a la asistencia técnica como un nuevo supuesto generador de rentas de fuente peruana en el año 2004, se estableció que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el



país que obtuvieran rentas de esa naturaleza debía determinarse aplicando la tasa de 30%. Sin embargo, a partir del año siguiente (v. gr. 2005) dicha tasa se redujo a 15%, conforme a lo dispuesto en el inciso f) de Artículo 56 de la LIR, pero al mismo tiempo se impusieron ciertos requisitos u obligaciones de cargo del usuario local de la asistencia técnica. En concreto, se dispuso expresamente que el usuario local deberá obtener y presentar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

Todo ello ha dado lugar a una discusión sobre si la tasa reducida de 15% para la asistencia técnica está supeditada o no al cumplimiento de los requisitos u obligaciones que la norma dispone. Como lo advierten MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA y EDUARDO JOO GARFIAS *“no queda claro si la obligación de presentar una declaración jurada emitida por el prestador del servicio y el informe de una auditora acreditando la prestación efectiva de la asistencia técnica constituyen requisitos sustanciales a efectos de poder acceder a la alícuota reducida que establece la norma o si las mismas consisten en una simple formalidad a efecto de otorgar mayor fehaciencia a la prestación del servicio en caso de una fiscalización”*.<sup>36</sup> De ese modo, se han generado dos corrientes de interpretación relativas a si dichos requisitos tienen carácter constitutivo, cuyo incumplimiento ocasionaría la aplicación de la tasa del 30%, o si se trata de simples requisitos formales que no condicionan la tasa del 15%.

Bajo la primera interpretación, las rentas obtenidas por asistencia técnica estarán sujetas a la tasa del 15% siempre que se cumplan con los requisitos formales establecidos en el inciso f) del Artículo 56 de la LIR. En este sentido, en el caso que se omita el cumplimiento de alguno de los indicados requisitos, se deberían gravar dichas rentas con la tasa del 30% consignada en el inciso g) del Artículo 56, correspondiente a “otras rentas”.

Según esta interpretación, la tasa del 30% sería aplicable a todos los supuestos de rentas correspondientes a personas jurídicas no domiciliadas que no tengan prevista una tasa en forma expresa, así como a aquellas respecto de las cuales, habiéndose establecido una tasa específica en el referido Artículo 56, la misma se encuentre condicionada al

---

<sup>36</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo. Op. Cit., Pág. 14.

cumplimiento de ciertos requisitos que, en el caso concreto, no sean satisfechos.

Por el contrario, bajo la segunda interpretación, los requisitos contemplados en la LIR se consideran meramente formales y no condicionan la aplicación de la tasa del 15%. Desde esa aproximación, la tasa de 15% resultaría de aplicación a todo servicio que califique como asistencia técnica bajo nuestra normativa, aún cuando al momento del nacimiento de la obligación tributaria no se hubiesen cumplido los requisitos establecidos en el referido inciso f) del Artículo 56. En consecuencia, la presentación de una declaración jurada del proveedor y el informe de la firma de auditoría de prestigio tendrían el carácter de cargas o requisitos formales ajenos al establecimiento y aplicación de la tasa del impuesto, los cuales habrían sido regulados como medios externos de control y fiscalización de la Administración Tributaria, pero que de ninguna manera tendrían por finalidad el establecer tasas diferenciadas para la asistencia técnica.

En tal sentido, el incumplimiento de dichos requisitos no ocasionaría la aplicación de la tasa de 30%, pero sí constituiría una infracción formal sancionada por el Código Tributario.

Con relación a este controvertido asunto, MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA y EDUARDO JOO GARFIAS han expresado que *“la naturaleza de las obligaciones antes expuestas no debe ser otra que la de simples formalidades destinadas simplemente a acreditar la prestación del servicio, y no requisitos o condiciones para la obtención de la tasa reducida”*.<sup>37</sup> Por su parte, RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR coincide con ellos, indicando en su ponencia que *“la tasa del 15% para la asistencia técnica está determinada por ley, no pudiendo ser modificada por el simple incumplimiento de obligaciones formales”*.<sup>38</sup> Sin embargo, debe tenerse presente que en algunas fiscalizaciones la SUNAT habría adoptado la posición contraria generando cierto grado de inseguridad jurídica entre los contribuyentes y responsables (v. gr. agentes de retención) obligados al cumplimiento de la prestación tributaria.

---

<sup>37</sup> *Ibídem.*

<sup>38</sup> BUENO TIZÓN VIVAR, Ramón. “Consideraciones sobre la definición de Regalías en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. *Infra*, Pág. 125.

### **3. SERVICIOS REALIZADOS PARTE EN EL PAÍS Y PARTE EN EL EXTRANJERO**

Conforme al Artículo 12 de la LIR, se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulte de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el Artículo 48. Dicha determinación se efectúa, por tanto, con carácter de presunción legal absoluta, que no admite prueba en contrario, para efectos de la retención sobre pagos efectuados a contribuyentes no domiciliados. Se puede decir, entonces, que se trata de un conjunto de reglas de distribución de la base imponible o de imputación de rentas, que en definitiva buscan delimitar aquellas rentas que terminan estando gravadas en el Perú al ser obtenidas por no domiciliados, teniendo en cuenta que éstos últimos sólo tributan por sus rentas de fuente peruana.

Es importante resaltar que cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

Se encuentran incluidos dentro de los alcances del Artículo 12 y 48 de la LIR diversos servicios internacionales, tales como operaciones de seguros, reaseguros, el alquiler de naves y aeronaves, servicios de telecomunicaciones y el transporte en diversas modalidades entre el país y el extranjero. En este último caso, por ejemplo, se presume sin admitir prueba en contrario, en el inciso c) del Artículo 48, que constituyen rentas de fuente peruana el 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países.

Para gozar de dicha exoneración en nuestro país, la empresa de transportes no domiciliada deberá acreditar la exoneración que se concede a empresas peruanas mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente

autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores. Las condiciones necesarias para gozar de la exoneración en base a la reciprocidad se explican en la ponencia de SONIA E. DÁVILA CHÁVEZ.

Al analizar las disposiciones de nuestra legislación nacional que regulan el transporte internacional, SONIA E. DÁVILA CHÁVEZ señala que “[l]a dificultad en la determinación de la renta de fuente peruana en este caso resolvió mediante la técnica legislativa de la presunción absoluta para determinar qué parte de la retribución por un servicio prestado parte en nuestro país y parte en el exterior, se configura como renta de fuente peruana en base a los porcentajes fijados por la Ley del IR”. En opinión de dicha ponente individual “el establecimiento de estas presunciones resulta una medida adecuada que conserva la lógica y coherencia de la naturaleza del servicio de transporte internacional con el principio de territorialidad que recoge nuestra Ley del IR respecto a la imposición en los sujetos no domiciliados, debido a la imposibilidad por parte de la Administración Tributaria y el sujeto pasivo del impuesto, de demostrar con exactitud las verdaderas rentas netas que obtiene este último cuando domicilia en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero”.<sup>39</sup>

Estas reglas son aplicables para efectos de la retención sobre pagos efectuados a una empresa no domiciliada por transporte que se lleva a cabo parte en el país y parte en el extranjero, debiendo calcularse el impuesto correspondiente considerando como renta imponible los indicados porcentajes de los ingresos brutos, según se trate de transporte aéreo o marítimo.

Sin embargo, SONIA E. DÁVILA CHÁVEZ considera que “esta figura debería aplicarse de forma excepcional, toda vez que lo más conveniente sería que el Perú celebrara cada vez mayores CDIs (en donde se regule expresamente la imposición del transporte internacional) y múltiples convenios de reciprocidad”. En caso de seguirse ese camino, los servicios de transporte internacional no se encontrarían gravados en el Perú, aun cuando sean desarrollados parcialmente al interior de nuestro territorio, siempre que las empresas que los presten provengan de un país con el cual hayamos celebrado uno de esos acuerdos.

En efecto, como bien indica la ponente, bajo los CDI's que siguen el

---

<sup>39</sup> DÁVILA CHÁVEZ, Sonia E. *Infra*, Págs. 162-163.

Modelo de la OCDE las rentas procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en aquel lugar donde se halle la dirección efectiva de la empresa, habiéndose acogido ese esquema según explica en los CDI's que tenemos actualmente vigentes con Chile, Canadá y Brasil, así como en el caso de los CDI's celebrados con España y México, los cuales aun no se encuentran vigentes. Asimismo, la Decisión 578 establece un régimen similar, es decir gravar el transporte internacional en el lugar de residencia de las empresas transportistas. A igual resultado se llegaría en aplicación de los denominados "convenios de reciprocidad", dado que las rentas que obtenga la empresa no domiciliada que opera en territorio nacional se encontrarán exoneradas del impuesto, siempre y cuando se conceda recíprocamente el mismo beneficio en sus países de origen a las líneas peruanas que se dedican a dicha actividad.

#### 4. SERVICIOS Y CDI'S

##### 4.1. Aspectos generales

Los CDI's pueden definirse como "*acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias*".<sup>40</sup> Sin pretender ahora hacer referencia a las múltiples materias que pueden abarcar este tipo de convenios, lo cierto es que lo característico de los mismos, como bien apunta CÉSAR GARCÍA NOVOA, es que se trata de instrumentos internacionales que "*pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el convenio*".<sup>41</sup> Debe precisarse que el reparto concertado de la potestad impositiva se realiza estableciendo el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida, en otros casos.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> BUSTOS BUIZA, José A. "El Papel de los Convenios en la Fiscalidad Internacional Española". En: RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y FERNÁNDEZ PRIETO, Ángel. *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, Pág. 189.

<sup>41</sup> GARCÍA NOVOA, César. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional". En: *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Coordinador Juan Pablo Godoy. Legis Editores S.A., 1ra Edición, Bogotá, 2008, Pág. 12.

<sup>42</sup> SOL GIL, Jesús. "Impuestos Cubiertos y Definiciones en los Convenios de Doble Imposición". En: *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Conve-*

El Perú tiene vigentes en la actualidad CDI's en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio con Chile, Canadá, Brasil y un Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal con los países miembros de la Comunidad Andina, Colombia, Ecuador y Bolivia, contenido en la Decisión 578.<sup>43</sup> Hay, además, firmados y pendientes de aprobación por el Congreso un convenio con el Reino de España y otro con México.<sup>44</sup>

Pueden señalarse dos etapas distintas en la política negociadora de nuestro país. Un primer momento sería hasta el año 2000, donde la actividad negociadora era prácticamente inexistente, habiéndose suscrito hasta ese momento convenios solamente con Suecia (el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006) y con los países de la Comunidad Andina.

En un segundo momento, a partir del año 2001, los esfuerzos negociadores empiezan a encaminarse, aflorando la preocupación por empezar a desarrollar una red de tratados con los principales países inversores en el Perú, llegándose a firmar ese mismo año convenios con Chile y Canadá.<sup>45</sup> Sin embargo, debe indicarse que luego de ese im-

---

*nios de Doble Imposición.* Coordinador Juan Pablo Godoy. Legis Editores S.A., 1ra Edición, Bogotá, 2008, Pág. 82.

<sup>43</sup> Como se recuerda, en el año 2006 Venezuela dejó de ser parte de este convenio al haber comunicado su respectiva denuncia mediante el procedimiento establecido en el mismo.

<sup>44</sup> Cabe señalar, que con fecha 11 de junio de 2007, la Comisión de Relaciones Exteriores del Congreso emitió un Dictamen Negativo respecto al Proyecto de Resolución Legislativa que disponía la aprobación del Convenio entre la República del Perú y el Reino de España suscrito en Lima el 6 de abril de 2006.

<sup>45</sup> Se puede decir que lo que marcó el punto de inflexión en el devenir de la política nacional en torno a los Convenios de Doble Tributación fue la designación por parte del gobierno de turno de una Comisión Especial a fin de estudiar la conveniencia para el Perú de celebrarlos. En efecto, los convenios con Chile y Canadá fueron suscritos luego de que una Comisión Técnica, creada con esa finalidad, mediante Resolución Ministerial 068-2001-EF, en febrero de 2001, concluyera que los mismos son positivos para los intereses del país no sólo por la promoción de nuevas inversiones sino también por los mecanismos de fiscalización más efectivos que podría tener la Administración Tributaria para evitar formas de elusión fiscal que suelen estar asociados a los casos de doble tributación. Dicha comisión, integrada con representantes del Ministerio de Economía, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT y del sector privado, recomendó la celebración de este tipo de convenios, en función de un estudio específico, que como resultado llevara a la publicación, con fecha 5 de abril de 2001, del Documento de Trabajo "Informe sobre los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y la Evasión Fiscal Internacional".

pulso inicial la actividad negociadora ha ido a un paso mucho más lento, habiéndose celebrado convenios de este tipo desde entonces tan solo con Brasil, España y México.

Aunque, como ya se ha dicho, la actividad negociadora se ha incrementado en los últimos 10 años, encontrándose actualmente además en proceso de celebración o renegociación convenios con Francia, Suiza, Reino Unido, Italia, Tailandia, Portugal, Corea del Sur, Singapur, España y Suecia, lo cierto es que el Perú sigue estando rezagado si se compara su red de tratados con la de los países de nuestro entorno.<sup>46</sup>

Tanto la estructura como el contenido de los CDI's firmados por el Perú con Chile, Canadá, Brasil, España y México responden en gran medida al Modelo de la OCDE. Con todo, un análisis detallado de la aun pequeña red de convenios de nuestro país indica que existen múltiples variaciones respecto del Modelo de la OCDE en los convenios suscritos por el Perú con dichos países, en la medida que en estos últimos se han recogido algunos elementos propios del Modelo de la Organización de las Naciones Unidas ("ONU").<sup>47</sup>

Dada la extensión y propósito asignado a este trabajo, es imposible abordar con detalle todas estas particularidades por lo que siempre resultará obligado un análisis exhaustivo de cada convenio. Sin embargo, debe resaltarse que algunas de las diferencias más profundas giran alrededor del concepto de establecimiento permanente, como tendremos ocasión de destacar posteriormente en las secciones que siguen.

En este punto, no debe dejar de mencionarse, antes de proseguir con el desarrollo de esta ponencia, que el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal a que se refiere la Decisión 578 de la Comunidad Andina, tiene un planteamiento propio que se aparta sensiblemente tanto del Modelo de la OCDE como del Modelo

---

<sup>46</sup> Véase: <[www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe)>

<sup>47</sup> Es preciso mencionar que, con fecha 24 de mayo de 2001, el Ministerio de Economía y Finanzas publicó el "Modelo Peruano de Suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición", que habría servido de base para la negociación de los convenios suscritos con Chile (8 de junio de 2001) y con Canadá (20 de julio de 2001). Según se reconoce en esa misma publicación, el denominado "Modelo Peruano" se basa fundamentalmente en el Modelo de la OCDE, modelo que sirve actualmente de inspiración a la mayoría de países que celebran este tipo de convenios. No obstante, se incorporan algunos aportes del Modelo de las Naciones Unidas y otras características en base a un riguroso estudio de nuestra realidad tributaria.

de la ONU al pretender conceder fundamentalmente derechos exclusivos de gravamen al Estado de la fuente sobre cualquier actividad con proyección económica sobre su territorio.<sup>48</sup> Los efectos de esta fórmula en lo que concierne a los servicios empresariales serán examinados más adelante en la sección 4.5.

#### 4.2. Concepto de servicios en los CDI's

Los CDI's no definen el concepto de servicios, ni incluyen normalmente un régimen único para gravarlos, por lo cual es necesario aplicar cláusulas diferentes según el tipo de servicio de que se trate. No obstante, puede decirse que las distintas clases o categorías de servicios comprendidas en los CDI's comparten la misma naturaleza en tanto que se trata en cada uno de los casos de actividades que una persona o empresa realiza para otra(s) a cambio de una retribución.

PASCUALE PISTONE nos recuerda que todo CDI sustentado en el Modelo OCDE o de la ONU normalmente incluye no menos de siete artículos específicamente relevantes para la imposición de distintos tipos de servicios. En ese sentido, señala que los “[l]os servicios pueden originar la producción de rentas de (i) servicios personales independientes (art. 7º, Modelo OCDE y 14, Modelo ONU), (ii) dependientes (art. 15, modelos OCDE y ONU), de (iii) pagos a consejeros (art. 16, modelos OCDE y ONU), de (iv) rentas a los artistas y deportistas (art. 17, modelos OCDE y ONU), de (v) pensiones (art. 18, modelos OCDE y ONU), (vi) remuneraciones por funciones públicas (art. 19, modelos OCDE y ONU), así como de (vii) pagos a estudiantes”.<sup>49</sup>

En lo que atañe a los servicios de carácter empresarial, en la actualidad, una de las cuestiones de interpretación de los CDI's más controvertidas se refiere a la caracterización de ciertas rentas derivadas de la prestación de servicios como “beneficios empresariales” o como “regalías”, dado que los países predominantemente importadores de servicios, como el Perú, suelen recurrir a interpretaciones amplias del concepto “regalías” para poder gravar la renta en la fuente, con independencia de que se cumplan o no las condiciones para la configuración de un establecimiento permanente. De ese modo, algunos servicios pueden quedar sometidos al tratamiento de las “regalías”, que se

---

<sup>48</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Op. Cit., Pág. 13.

<sup>49</sup> PISTONE, Pascuale. “La Imposición de Los Servicios en los Convenios Internacionales de Doble Imposición”. En: *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Coordinador Juan Pablo Godoy. Legis Editores S.A., 1ra Edición, Bogotá, 2008. Pág. 398.



encuentra regulado en el Artículo 12 en los CDI's que siguen los Modelos de la OCDE y de la ONU.

De hecho, la definición de regalías prevista en el Artículo 12 del Modelo de la ONU es muy similar a la que maneja el Artículo 12 del Modelo de la OCDE, con la diferencia que el primero admite la imposición en el Estado de la fuente de las regalías y el segundo no y de que el primero considera como regalías los pagos por cesión de equipos industriales, comerciales y científico, mientras que el segundo eliminó esta referencia del concepto de regalías. Lo cierto, sin embargo, es que determinados CDI's se apartan de esos modelos extendiendo los alcances del concepto de regalías para poder gravarlas en la fuente, incluyendo en el mismo los pagos por servicios de asistencia técnica, ya sea con una definición amplia o restringida.<sup>50</sup>

En definitiva, la forma de gravamen de los servicios empresariales en el Estado de la fuente depende del CDI que resulte de aplicación en cada caso. Sin embargo, puede decirse que, como regla general, los pagos vinculados a prestaciones de servicios por empresas son tratados como cualquier otro ingreso de naturaleza empresarial y gravados de conformidad con las reglas generales del Artículo 7 (sobre beneficios empresariales) de los CDI's basados en el Modelo OCDE o de la ONU. En consecuencia, sólo serán objeto de imposición en el Estado de la fuente cuando exista allí un establecimiento permanente del prestador o, de ser el caso, cuando los servicios encuadren en la definición de regalías del Artículo 12. La razón por la cual determinados servicios son sacados del ámbito de aplicación del Artículo 7 y llevados a la regla del Artículo 12 de los CDI's es para posibilitar la imposición en la fuente de los mismos, sin requerir de la presencia de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente (pagador), puesto que muchos países (v.gr. Perú) aplican retenciones en la fuente sobre las regalías que califiquen bajo sus legislaciones internas como rentas de fuente nacional (es decir, no siempre siguen el Artículo 12 del Modelo OCDE conforme al cual las regalías no resultan gravables en el Estado de la fuente).

Así, por ejemplo, el CDI entre Perú y Brasil incluye dentro del concepto de regalías a los pagos por asistencia técnica, servicios digitales y empresariales tratándolos de igual forma, obviando de ese modo las dificultades técnicas e interpretativas que plantea la aplicación de la regla de establecimiento permanente. Se observa, entonces, que en ese caso los servicios técnicos y asistencia técnica seguirán el trata-

---

<sup>50</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Op. Cit. Págs. 10-11.

miento previsto para las regalías, pudiendo gravarse mediante el mecanismo de la retención en la fuente, con una limitación en la tasa del impuesto de 15% que establece ese CDI, mientras que otra clase de beneficios empresariales pueden caer bajo el ámbito de aplicación del Artículo 7, resultando gravados en el país de la fuente únicamente cuando medie un establecimiento permanente. Este último, sin embargo, es un tema que ha despertado cierto grado de controversia como lo advierte RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR en su ponencia individual. Sobre este asunto volveremos un poco más adelante.

Antes de seguir avanzando, debemos señalar en este punto que cuando un contrato cubra tanto la prestación de servicios, por un lado, y la cesión de derechos de uso sobre intangibles, generadora de regalías o se trate de contratos mixtos con partes principales y accesorias, será apropiado distinguir cada parte del contrato y que cada una siga su regla específica. En consecuencia, cuando sea necesario, será preciso descomponer la cuantía del pago que debe ser efectuado en virtud de un contrato, sobre la base de las informaciones contenidas en dicho contrato, o por medio de un reparto razonable, y aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada una de las partes así determinadas. Ese es el enfoque recomendado en los Comentarios al Artículo 12 del Modelo OCDE, siendo perfectamente compatible con la fórmula acogida por nuestro derecho positivo en el último párrafo del Artículo 4-A del Reglamento de la LIR.<sup>51</sup>

### **4.3. El Establecimiento Permanente de Servicios**

Todos los CDI's basados en los Modelos de la OCDE y de la ONU tienen elementos en común en lo que se refiere a los servicios. Sin embargo, existen algunas diferencias marcadas entre los dos modelos, que no sólo afectan la formulación de los artículos, sino la atribución de la potestad impositiva a los dos Estados contratantes.<sup>52</sup>

Quizás, la diferencia más saltante entre el Modelo de la OCDE y el de la ONU en este campo radica en que este último extiende la definición de establecimiento permanente al caso de la prestación de servicios empresariales, con la finalidad de ampliar el derecho de los Estados de gravarlos en la fuente (v. gr. sobre todo, tratándose de aquellos países en vías de desarrollo que son preponderantemente importadores de servicios), con independencia de que exista o no un lugar fijo de negocios a través del cual la empresa desarrolla todo o parte de su acti-

---

<sup>51</sup> Párrafo 17 de los Comentarios al Artículo 12 del Modelo OCDE.

<sup>52</sup> PISTONE, Pascuale. Op. Cit., Pág. 398.

vidad en el territorio de ese Estado contratante o de la existencia de una agente dependiente desempeñando funciones al interior del mismo. Bajo ese esquema, existirá establecimiento permanente cuando los servicios, desarrollados dentro del Estado de la fuente, superen un umbral de tiempo vinculado a un proyecto específico u otro proyecto vinculado.

Ello se desprende claramente del Artículo 5.3.b) del Modelo de la ONU a tenor del cual el concepto de establecimiento permanente también incluye *“la prestación de servicios incluyendo los de consultoría, por una empresa a través de empleados o de otro personal contratado por la empresa a estos efectos, pero sólo si las actividades de esta naturaleza continúan (para el mismo proyecto u otro proyecto vinculado) en el Estado contratante por un período o períodos que sumen más de seis meses en cualquier período de doce meses”*. En los CDI's que se ciñen estrictamente a lo dispuesto en el Modelo de la OCDE, en cambio, no existe disposición sobre establecimientos permanentes de servicios equivalente a la indicada.

Alguna doctrina ha señalado a tal efecto que la ampliación de los derechos del Estado de la fuente que lleva a cabo el Modelo de la ONU no resulta la más adecuada para los intereses de éstos desde varias perspectivas. Así, por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ considera que ese precepto presenta problemas evidentes de aplicación, entre otras razones, (i) por cuanto el cumplimiento del test de presencia física (número de días de prestación de servicios) es difícil de comprobar, en especial para Administraciones Tributarias poco desarrolladas; y (ii) dada su imprecisión y complejidad, la interpretación de la disposición no es, en absoluto, sencilla, con el riesgo de que existan conflictos, por un lado, con los contribuyentes afectados y, por el otro, con la administración tributaria del Estado de residencia, generando inseguridad jurídica que, es justo lo que los CDI's pretenden (o deberían) evitar.<sup>53</sup>

Como resultado, surgen una serie de dudas. En ese sentido, MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA, al analizar este supuesto de establecimiento permanente en los CDI's suscritos por el Perú advierte que *“existen diversos problemas vinculados con el cómputo del plazo de 90/183 días, entre los que enumeramos, a modo de ejemplo, los siguientes:*

- i) si se consideran los días de presencia física o los días de duración de la actividad;*

---

<sup>53</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Op. Cit., Págs. 8-9.

- ii) *si se cuentan sólo los días vinculados a un mismo proyecto o proyectos conexos o si se contabilizan con independencia del proyecto; y,*
- iii) *si se considera configurado el EP desde el primer día en que empezaron a prestarse los servicios o si esto ocurre a partir del día número 183*".<sup>54</sup>

#### **4.4. Tratamiento de los servicios en los CDI's celebrados por el Perú**

En primer lugar, llama la atención que los CDI's suscritos por el Perú se apartan radicalmente del Modelo de la OCDE y en algunos aspectos, incluso del Modelo de la ONU, en relación con el gravamen de los servicios en general o de la asistencia técnica o servicios técnicos en particular, habiéndose adoptado dos enfoques alternativos, con la voluntad de preservar el derecho de gravarlos en la fuente. Como lo explica MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA en su ponencia *"la tributación de los servicios y, en especial, los de asistencia técnica, Perú no sigue el Modelo OCDE, sino que ha optado por distintas formas para poder gravar las retribuciones por asistencia técnica en el país de la fuente debido a su condición de país importador de capitales frente a los países con los que celebró los CDI's"*.<sup>55</sup>

En tal sentido, la forma de gravamen de los servicios depende del CDI concreto. Como adelantamos, en la mayoría de ellos, los pagos vinculados a prestaciones de servicios se encuadran en el Artículo sobre beneficios empresariales (Artículo 7) y, en consecuencia, están sometidos a la regla de establecimiento permanente (sólo existirá gravamen en el Estado del pagador si el prestador tiene allí un establecimiento permanente). Sin embargo, en el CDI con Brasil los servicios son gravados como si se tratase de regalías.

En los casos en que califican como beneficios empresariales, se ha optado por extender la definición de establecimiento permanente, de manera tal que resulta posible gravar los servicios prestados durante un cierto tiempo en el territorio del Estado de la fuente, con independencia de que exista ahí un lugar fijo de negocios; esto es, se incorpora en ellos una disposición relativa al "establecimiento permanente de servicios" (que, generalmente, se genera por la presencia física por un

---

<sup>54</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. "Asistencia Técnica en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México". Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. Infra, Pág. 150.

<sup>55</sup> Ídem. Infra, Pág. 146.

periodo o periodos que en total excedan de 183 días en un periodo cualquiera de doce meses) con una redacción muy similar o consistente con la prevista en el Artículo 5.3 b) del Modelo de la ONU. Esa es la fórmula seguida en los CDI's suscritos por nuestro país con Chile y Canadá e incluso con México y España, aunque debe recalcar que los dos últimos aun no se encuentran vigentes, como es sabido.

Refiriéndose a los CDI celebrados con Chile y Canadá, MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA pone de manifiesto que *“aunque la solución acordada en ambos CDI's pareciera reflejar un compromiso entre países con diferentes niveles de desarrollo y con posiciones distintas en cuanto al intercambio de servicios transfronterizos, lo cierto es que, desde la perspectiva de los contribuyentes, esta fórmula de gravar los servicios, incluyendo la asistencia técnica, cuando son prestados por cierto periodo en el territorio de uno de los Estados contratantes ha generado, en la práctica, polémica e incertidumbre”*.<sup>56</sup>

En efecto, se trata de una disposición que presenta dificultades de interpretación y aplicación en la medida que la verificación del test de presencia física o de días de prestación de servicios no es, en absoluto, sencillo, habiéndose generado muchas dudas que han tratado de ser disipadas por la propia Administración Tributaria en su Informe 003-2008-SUNAT con relación al CDI con Chile. En ese sentido, la SUNAT ha dejado establecido lo siguiente en cuanto a la contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del Artículo 5 del indicado 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.

Mención aparte merece el CDI suscrito con México, que contempla

---

<sup>56</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. “¿Los CDI en Perú deben incluir en el concepto de regalías?. Op. Cit., Pág. 28.

plazos distintos de presencia física en lugar donde se desarrolla la actividad para la configuración de un establecimiento permanente, dependiendo de la naturaleza del servicio. Así, se ha repetido el mismo esquema adoptado en los CDI's que tenemos vigentes con Chile y Canadá para los servicios en general, pero se le otorga un tratamiento diferenciado a la "asistencia técnica" prestada en el país.

Como lo señala MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA en su ponencia, el CDI suscrito entre Perú y México ha innovado la fórmula aplicada en los CDI's suscritos por nuestro país en dos aspectos básicos. En primer lugar, se ha introducido un nuevo supuesto de establecimiento permanente, específicamente para el caso de la asistencia técnica, reduciendo el periodo en el cual dicha clase de actividades deben proseguir en el país para que configure un establecimiento permanente, de más de 183 días (aplicable como regla general a todos los demás servicios) a más de 90 días (aplicable exclusivamente a la asistencia técnica) durante un periodo cualquiera de doce meses. En segundo lugar, *"se incluye en el [indicado] CDI una definición propia de Asistencia Técnica distinta a la que recoge la LIRP y la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana"*.<sup>57</sup>

MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA sostiene que como consecuencia de ello pueden suscitarse problemas de caracterización al crearse un incentivo para que la asistencia técnica sea caracterizada por los contribuyentes como un servicio general para no producir un supuesto de establecimiento permanente en el país, teniendo en cuenta que el test de presencia física bajo dicho CDI tratándose de los servicios en general (aquellos distintos de la asistencia técnica) es más largo que aquel que aplica a la asistencia técnica (183 vs. 90 días).

Asimismo, la citada ponente afirma que al haberse incluido en ese CDI una definición propia de asistencia técnica que difiere de la prevista en la legislación peruana podría generarse problemas de interpretación dado que un servicio tipificado como asistencia técnica por nuestro ordenamiento podría no ser considerado como tal por el CDI. En su opinión, sin embargo, en caso de conflicto la definición que primaría sería la del CDI. Por ello, MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA considera que *"quizá hubiera sido más simple que en lugar de dar un tratamiento diferenciado a la Asistencia Técnica se hubiera reducido el periodo de 183 días a 90 días a todos los servicios prestados en el país"*.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. "Asistencia Técnica en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México". *Infra*, Pág. 150.

<sup>58</sup> Ídem. *Infra*, Pág. 153.

En el CDI con Brasil, en cambio, los “pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica” son calificados como regalías y sometidos a gravamen sea o no que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. Bajo ese CDI, ese tratamiento también se aplica a *“los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”*. Así se desprende de la lectura del acápite 4 del Protocolo del CDI con Brasil con referencia al tercer párrafo del Artículo 12 (“Regalías”).

En ese CDI, por ende, no existe disposición sobre establecimiento permanente de servicios equivalente al Artículo 5.3 b) del Modelo de la ONU. Por el contrario, el CDI entre Perú y Brasil consagra una tributación compartida para las regalías y todos los “servicios” que están comprendidos dentro de ese concepto para efectos de su aplicación, con arreglo al citado protocolo. Por consiguiente, las “regalías” procedentes del Perú y pagadas a una empresa residente en Brasil podrán someterse a imposición en el país, de acuerdo con nuestra legislación doméstica, aunque con una tasa máxima de 15% del importe bruto de las mismas. En ese supuesto, el impuesto pagado en el Perú constituirá un crédito contra el impuesto que grave dichas rentas en Brasil de acuerdo con las disposiciones del Artículo 22 del CDI y de la legislación brasileña.

De ese modo, los servicios de empresas brasileñas que califiquen como asistencia técnica o servicios digitales, de conformidad con las definiciones recogidas en nuestro ordenamiento, se encontrarán gravados en el Perú, cuando sean utilizados económicamente en el país, aun en el supuesto que sean prestados íntegramente en el exterior. En cambio, de no calificar como asistencia técnica o servicios digitales, los servicios prestados por empresas brasileñas sólo estarán gravados en el país, bajo los alcances del Artículo 12 del CDI, si son prestados en territorio nacional.

No debe dejar de mencionarse que en alguna ocasión se ha discutido si las rentas derivadas de la prestación de servicios empresariales podrían quedar sometidas a imposición conforme a las reglas de “beneficios empresariales” contempladas en el Artículo 7 del CDI, si los servicios son prestados a través de un establecimiento permanente en el país de una empresa brasileña, creado en función de alguno de los supuestos que se contemplan en el Artículo 5 del CDI para la configuración de esa figura; por ejemplo, si el servicio se llevase a cabo mediante un lugar fijo de negocios, como podría ser una oficina o taller ubicado físicamente dentro de territorio peruano.

Los que rechazan esa tesis, sin embargo, consideran que de la redacción del acápite 4 del Protocolo del CDI entre Perú y Brasil queda claro que cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios “empresariales”, incluyendo los servicios técnicos, de asistencia técnica, servicios digitales y consultorías, se encuentran sometidos, sin excepciones, al tratamiento de las regalías previsto en el Artículo 12. En tal sentido, para ellos los servicios empresariales, en general, estarían excluidos de los alcances del Artículo 5 del CDI al haber quedado regulados específicamente por el Artículo 12 por aplicación del citado Protocolo del CDI.

Ahora bien, según SILVIA MUÑOZ SALGADO existen ciertos servicios que no obstante calificar, según nuestra legislación, como “asistencia técnica” se han incorporado expresamente como supuestos de “establecimiento permanente” del CDI entre Perú y Brasil y por tanto están sometidos a la regla de beneficios empresariales del Artículo 7. En concreto, ella nos hace notar que dicha superposición se presentaría en torno a los servicios de instalación y montaje de máquinas y equipos, así como de la supervisión que recaiga sobre dichas actividades y en los proyectos definitivos de ingeniería de naturaleza civil. Así, de acuerdo con la misma autora, habrían ciertos servicios de asistencia técnica que seguirían el tratamiento previsto en el CDI para las regalías (Artículo 12), pero otros que se considerarían beneficios empresariales “sometidos al Artículo 7 del CDI, encontrándose gravados en su totalidad en el Estado donde se ubique el establecimiento permanente (Artículo 5) o en el Estado de la Residencia de la entidad que presta el servicio, a falta del primero”.<sup>59</sup>

Hay que destacar que la concurrencia de alguna de las circunstancias constitutivas de la existencia de un establecimiento permanente en el país de una empresa brasileña, determinará que las rentas que obtenga sean gravadas de modo prácticamente idéntico a como tributan las personas jurídicas domiciliadas, si bien con la importante limitación respecto a que, en todo caso, ha de tratarse de rentas de fuente peruana. Por lo tanto, el impuesto a su cargo se obtendrá aplicando la tasa del 30% sobre la renta neta que le sea atribuible de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 7 del CDI. En cambio, en tanto los servicios permanezcan comprendidos dentro de los alcances del Artículo 12 (“Regalías”), el impuesto no podrá exceder de 15% de su importe bruto, estando por lo general sujeto dicho tributo a retención en la fuente.

---

<sup>59</sup> MUÑOZ SALGADO, Silvia. “La Asistencia Técnica Según el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil”. En: *Revista Análisis Tributario*. Noviembre 2009, Pág. 35.



Para RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR, “[d]e esta manera, los beneficios empresariales tendrían dos reglas en el CDI Perú-Brasil: una general y otra específica. La regla general estaría 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) mientras que la regla específica estaría contemplada en el Artículo 12 concordado con el acápite 4 del Protocolo (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)”.<sup>60</sup> En ese sentido, dicho ponente considera que en ningún caso debiera resultar de aplicación a los servicios empresariales lo dispuesto en el Artículo 21 del CDI relativo a “otras rentas” no tratadas expresamente en los demás artículos del convenio, las cuales pueden ser gravadas en el país de la fuente sin límite cuantitativo alguno.

Como destaca FERNANDO NUÑEZ CIALLELLA en su ponencia, el Artículo 21 contiene una regla general que resulta aplicable respecto de aquellas rentas no tratadas bajo las reglas de atribución específicas que encontramos entre los Artículos 6 y 20 de los CDI. Por ello, el referido ponente indica que la aplicación del Artículo 21 es exclusivamente residual y en esa medida concluye que “una renta sólo podrá ser sometida a esta disposición cuando no califique ni dentro de las reglas de atribución específicas ni tampoco cuando pueda ser encuadrada dentro del Artículo 7”.<sup>61</sup>

#### 4.5. Servicios Empresariales en la Decisión 578 de la CAN

Ante todo, hay que advertir que la estructura de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (“CAN”) respecto a los servicios es totalmente distinta a la que se encuentra en los Modelos de la OCDE y de la ONU.<sup>62</sup> Según el Artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, presumiéndose que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el gasto correspondiente.

<sup>60</sup> BUENO TIZÓN VIVAR, Ramón. *Infra*, Pág. 128.

<sup>61</sup> NUÑEZ CIALLELLA, Fernando. “Los Instrumentos Financieros Derivados y su Imposición en la Fuente bajo la Legislación Peruana y los Convenios para evitar la Doble Imposición”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. *Infra*, Pág. 223.

<sup>62</sup> PISTONE, Pascuale. *Op. Cit.*, Pág. 399.

Al apartarse de los Modelos de la OCDE y de la ONU para someter a gravamen cualquier servicio consumido o recibido en un territorio la Decisión 578 presenta una serie de problemas que han sido sintetizados por ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ con mucha claridad.

En primer lugar, dicho tratadista advierte que al no establecer ningún límite de imposición para el Estado de la fuente cualquier prestación de servicios por mínima que sea resultaría sujeta a gravamen en ese Estado, de utilización el servicio, aunque el prestador tenga con dicho Estado un nexo económico tenue o casi inexistente. En segundo lugar, porque la regla produce una desconexión evidente entre el ingreso y el gasto, en la medida que por lo general el Estado de la fuente gravará los servicios por su cuantía bruta, sin deducir gasto alguno, en tanto que el Estado de residencia del prestador del servicio no podrá gravarlos, tampoco admitirá la deducción de los gastos a ellos vinculados por estar destinados a la producción de rentas no gravables en su territorio. Ese sería el tratamiento en el Perú, donde como hemos visto se denegará la deducción de gastos que no guarden una relación causal directa con la generación de rentas gravadas en el país o con el mantenimiento de su fuente. En tercer lugar, para ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, un cierto derecho residual de gravamen ser debería reconocer al Estado de residencia, pues, en definitiva, la empresa en cuestión se beneficia de las prestaciones ofrecidas por ese Estado. Y, finalmente, porque será difícil de aplicar la disposición del Artículo 14 con relación a ciertos servicios, por ejemplo, los prestados desde el Estado de residencia cuando el pagador sea distinto de quien utiliza el servicio.<sup>63</sup>

A lo anterior hay que añadir que existe una polémica acerca de si la potestad tributaria exclusiva para gravar dichas rentas (v.gr. las obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría), bajo el Artículo 14 de la Decisión 578, corresponde al país de la empresa que presta el servicio y que, por tanto, reconoce los beneficios (rentas) provenientes de dicha actividad o, por el contrario, si deben gravarse en el Estado de la fuente, debido a que es donde el usuario del servicio registra el gasto correspondiente. Esta discusión se ha visto alimentada, como lo destaca RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR en su ponencia individual, por interpretaciones contradictorias que habrían adoptado las distintas autoridades tributarias de los países miembros de la Comunidad Andina (por ejemplo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- de Colombia), a pesar de que el propio Artículo 14 de la Decisión 578 establece que,

---

<sup>63</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Op. Cit., Págs. 14-15.

salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el gasto correspondiente.<sup>64</sup>

## 5. SERVICIOS Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

### 5.1. Consideraciones previas

Como ocurre en la generalidad de los sistemas fiscales modernos, en la legislación nacional existen dos formas de sujeción claramente diferenciadas para los sujetos no domiciliados, en función de que las rentas se obtengan mediante establecimiento permanente, en cuyo caso tributarán por la totalidad de las rentas de fuente peruana atribuibles al mismo, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas domiciliadas, o que se obtengan sin establecimiento permanente, hipótesis más frecuente, en la que el contribuyente no domiciliado será gravado aisladamente por cada renta obtenida bajo el mecanismo de la retención en la fuente, sin que sea posible compensación alguna de unas rentas con otras.

En este último supuesto, como señala NESTOR CARMONA FERNÁNDEZ “[e]l impuesto sobre rentas generadas sin mediación de establecimiento permanente, careciendo de periodo, asienta su devengo de modo instantáneo en el momento en que cada renta se obtiene”.<sup>65</sup>

En efecto, el impuesto resultante en estos casos es diferente al previsto, con carácter general, para el caso de las personas jurídicas domiciliadas, incluidos los establecimientos permanentes, puesto que el gravamen 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. Esto quiere decir que cada operación del no domiciliado, al carecer éste de un establecimiento permanente situado en el país, tributa de manera separada y diferenciada de cualquier otra operación de ese mismo sujeto no domiciliado, sin permitirse la compensación de pérdidas con ganancias, aun cuando deriven de actividades estrechamente relacionadas.

---

<sup>64</sup> BUENO TIZÓN VIVAR, Ramón. *Infra*, Pág. 122.

<sup>65</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. *La Imposición sobre la Renta de No Residentes en España*. En: RODRIGUEZ ONDARZA, José A. y FERNÁNDEZ PRIETO, Ángel. *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, Pág. 176.

Bajo ese sistema de imposición, las rentas de fuente peruana obtenidas por empresas no domiciliadas, como consecuencia de la prestación de servicios, sin mediación de establecimiento permanente, son gravadas sobre su cuantía bruta, en forma definitiva, mediante retención en la fuente por parte del pagador o deudor de la renta.

Así, en el caso peruano, como regla general, las personas que paguen o acrediten dichas rentas a beneficiarios no domiciliados deben retener y abonar al Fisco el impuesto correspondiente por los importes pagados, acreditados o devengados. Eso es lo que dispone nuestra legislación. El tratamiento tributario de las rentas de fuente nacional obtenidas por un no domiciliado a través de un establecimiento permanente en el país, sin embargo, es completamente distinto, como veremos a continuación.

## **5.2. Tributación con establecimiento permanente**

Antes de adentrarnos en el análisis de las reglas de tributación de los establecimientos permanentes, es necesario previamente dejar sentados algunos conceptos básicos con el objeto de facilitar una adecuada comprensión de esta figura.

Debemos comenzar, ante todo, indicando que los establecimientos permanentes no poseen una personalidad jurídica diferenciada de las empresas unipersonales, sociedades y entidades del exterior de cualquier naturaleza a las que pertenezcan o de las que formen parte, sin perjuicio de su asimilación, en determinados aspectos, a las personas jurídicas domiciliadas, principalmente, para efectos del Impuesto a la Renta. En tal sentido, se trata de una figura concebida exclusivamente con fines tributarios.

En nuestro país la expresión “establecimiento permanente” se encuentra definida solamente por vía reglamentaria, siendo el Artículo 3 del Reglamento de la LIR el encargado de enumerar las circunstancias o actividades económicas desencadenantes de su configuración desde una perspectiva fiscal. 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. Así, en el citado dispositivo se contempla una noción general y una serie de supuestos particulares a los que también se atribuye tal condición y otros que no se incluyen en ese término. Dejando de lado las consiguientes dudas de legalidad que la ausencia de una definición expresa en la propia LIR pudiera llegar a levantar, lo cierto es que del texto de dicha normativa se pueden extraer algunas

conclusiones preliminares que merecen ser mencionadas.

Con relación a su contenido, sentido y alcance, puede señalarse que la citada definición está, en general, en armonía con lo previsto por los ordenamientos tributarios de los demás países de nuestro entorno y, además, por los CDI's que siguen el Modelo de la OCDE, aunque ha incorporado ciertos matices y desarrollos cuya exposición excede los límites de este trabajo.

Al respecto, nos limitamos a exponer y reproducir de manera muy sintética aquellas consideraciones recogidas por ALFREDO GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO con referencia a nuestra regulación del establecimiento permanente, que entendemos poseen mayor interés para propósitos del tema que nos ocupa.

Comentando este asunto ALFREDO GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO observa que *“la norma en cuestión, incluye tanto una definición general de establecimiento permanente («EP») -parecida a la definición genérica establecida 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 *“ésta incluye el elemento de fijeza, característico de los establecimientos permanentes, así como la existencia de un lugar de negocios, esto es, que las actividades de la empresa extranjera deben efectuarse en dicha instalación de negocios”*.<sup>66</sup>

Más adelante, el citado autor explica que la lista de supuestos de establecimientos permanentes de 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 especificadas en la definición general.<sup>67</sup>

Hechos estos breves apuntes con relación a la definición de establecimiento permanente recogida en nuestra legislación interna, hay que destacar que la concurrencia de alguna de las circunstancias determi-

---

<sup>66</sup> GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. “Breves Comentarios al Modelo Peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile (Primera Parte)”. En: *Análisis Tributario*. Lima, julio 2001, Pág. 19.

<sup>67</sup> Ídem, Pág. 20.

nantes de la existencia de un establecimiento permanente en el país de entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, determina que las rentas que obtenga sean gravadas de manera no muy distinta a como tributan las personas jurídicas domiciliadas. Como ya se ha visto, la principal diferencia reside en el hecho 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, en general, siguen las mismas reglas para la determinación de la base imponible y la deuda tributaria y, también, para fines de la declaración jurada, los pagos a cuenta y las obligaciones contables y formales, incluyendo la de inscripción en el Registro Único de Contribuyente (RUC).<sup>68</sup> BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO se refiere a este asunto en su ponencia señalando lo siguiente:

*“Lo antes expuesto generará ciertas obligaciones tributarias (formales y sustanciales) para los EP. Así por ejemplo, entre otras, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 2 del Decreto Legislativo 943, el EP deberá inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, contar con registros contables de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario y las normas reglamentarias 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”.*<sup>69</sup>

En el mismo sentido, BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO nos hace notar que la Administración Tributaria ha declarado reiteradamente que los efectos jurídicos de la configuración de un establecimiento permanente determinan la aplicación del Impuesto a la Renta peruano. Según lo subraya la citada ponente, ese criterio fue aplicado, por ejemplo, en el Informe 40-2010-SUNAT/2B0000 donde se concluye que los establecimientos permanentes en el Perú de una sociedad extranjera 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.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Véase la Ley del Registro Único de Contribuyente - Decreto Legislativo 943.

<sup>69</sup> DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. *Infra*, Pág. 195.

<sup>70</sup> *Ídem*, *Infra*, Pág. 204.

De esa forma, se persigue que los establecimientos permanentes, como personas jurídicas domiciliadas para los fines del impuesto, tributen por las rentas que le sean imputables de modo prácticamente idéntico a como lo hacen éstas, si bien con la importante limitación respecto a que, en todo caso, ha de tratarse de rentas de fuente peruana. Resulta así que para la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes deberán tenerse en cuenta las normas aplicables a los contribuyentes domiciliados perceptores de “rentas de tercera categoría”.

Por lo tanto, el impuesto a su cargo se obtiene aplicando la tasa del 30% sobre la renta neta que determinen al finalizar cada ejercicio gravable, la misma que resultará de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida. La renta bruta, por su parte, estará constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que le sean atribuidos al establecimiento permanente como consecuencia de sus actividades en el país.

Es preciso mencionar que el impuesto que recae en los establecimientos permanentes es un tributo de periodicidad anual y no de realización instantánea (como es aquel aplicable a los contribuyentes no domiciliados que obtienen rentas de fuente peruana sin mediación de establecimiento permanente), pues la renta gravada es la devengada en el curso de un ejercicio. Por lo tanto, su hecho generador se configura al finalizar cada ejercicio gravable.<sup>71</sup> Como nos recuerda CÉSAR TALLEDO MAZÚ, “*incidiendo sobre el conjunto de ingresos afectos al impuesto que obtengan en el ejercicio gravable, este tributo sólo se devenga al término de dicho ejercicio*”.<sup>72</sup>

La consecuencia inmediata de esta particularidad del impuesto lleva a que sea posible la acumulación de rentas generadas en un período fiscal. En esa medida, en su caso se permite compensar rentas negativas con positivas y pérdidas de capital con ganancias de capital.<sup>73</sup> Mediante la aplicación de las deducciones correspondientes de la totalidad de ingresos gravados que el establecimiento permanente obtiene a

---

<sup>71</sup> A efectos del Impuesto a la Renta, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre.

<sup>72</sup> TALLEDO MAZÚ, César. *Manual del Código Tributario*. Tomo I, Editorial Economía y Finanzas SRL., Lima, 2009, Pág. 88.5.

<sup>73</sup> Lo que nuestro ordenamiento legal no permite es la compensación de utilidades de un establecimiento permanente con las pérdidas de otro, aun cuando pertenezcan a una misma entidad o sociedad no domiciliada.

lo largo del ejercicio, es posible efectuar la adecuación del tributo a su situación “personal”. Es interesante destacar que sólo pueden hacer valer sus derechos a deducciones para determinar la base imponible al efectuar sus declaraciones anuales de Impuesto a la Renta, procedimiento que en cambio no pueden seguir cuando el tributo es pagado bajo el sistema de retención en la fuente.

De ahí que se pueda decir que este sistema de imposición, comúnmente denominado “global o sintético”, mide en mayor grado el principio de capacidad contributiva del contribuyente no domiciliado, puesto que a través del gravamen sobre la globalidad de la renta neta de fuente peruana obtenida con establecimiento permanente en el ejercicio se determina en forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas públicas. En contraposición, es indudable que la aplicación del tributo de manera separada y diferenciada, mediante la retención en la fuente (v. gr. sistema de imposición “cedular o analítico”), sobre el importe bruto de cada operación gravada que realice sin establecimiento permanente, en no pocas ocasiones puede llegar a hacer mella en el carácter personal de la imposición sobre la renta, al no tomarse en cuenta las deducciones que de otro modo le pudieren corresponder a título personal.

Al igual que las demás personas jurídicas domiciliadas que obtengan rentas computables para los efectos del Impuesto a la Renta, los establecimientos permanentes deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable, rigiéndose por las mismas reglas, en la medida que la determinación del tributo en su caso está prevista mediante ese procedimiento. Así, los establecimientos permanentes situados en el país deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que le sea requerida por la Administración Tributaria. Las declaraciones juradas, balances y anexos deberán presentarse en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.<sup>74</sup>

En este punto conviene hacer una precisión muy importante. Como hemos visto, en nuestra normativa tributaria interna existe una definición de la expresión “establecimiento permanente” para los fines del Impuesto a la Renta. Sin embargo, debe tenerse presente desde ya que éste no es el único lugar del ordenamiento en el que se define el establecimiento permanente. En efecto, los CDI’s suscritos por el Perú proporcionan un concepto que, una vez aprobado por el Congreso y ratificado por el Presidente de la República, forma parte de nuestro or-

---

<sup>74</sup> Así lo establece el Artículo 79 de la LIR.



denamiento, prevaleciendo sus disposiciones sobre el concepto de establecimiento permanente contenido en el Artículo 3 del Reglamento de la LIR.<sup>75</sup> De ese modo, además de la definición proporcionada por nuestra normatividad interna existen, en el caso de que sea aplicable un CDI, si bien con un ámbito exclusivamente bilateral, otros conceptos de establecimiento permanente que deben ser tenidos en cuenta al momento de determinar el tratamiento tributario que les corresponde.

### 5.3. Establecimientos permanentes en los CDI's suscritos por el Perú

Los CDI's celebrados por el Perú que siguen el Modelo de la OCDE 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 (este principio general normalmente se encuentra en el Artículo 7). Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, este último Estado puede gravar ilimitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los "beneficios" (entiéndase, renta neta) obtenidos por dicho establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo. De esa manera, la realización de actividades a través de un establecimiento permanente se presenta como condición *sine qua non* 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 doble imposición sobre dichos beneficios. Tal como refiere JOSÉ BUSTOS BUIZA en ese caso "*es el Estado de residencia quien debe corregir la doble imposición producida*".<sup>76</sup>

Es oportuno recalcar que una vez determinada la existencia de un establecimiento permanente bajo los alcances de un CDI lo siguiente que hay que hacer será establecer si con arreglo a la legislación interna del Estado de la fuente las rentas (o, en términos más frecuentes en el lenguaje de los CDI's, los "beneficios") que le son atribuibles a dicho establecimiento se encuentran gravadas o no. En esas circuns-

---

<sup>75</sup> Examinando este asunto desde la perspectiva del derecho español, CALLEJA CRESPO llega a esa misma conclusión respecto a la aplicación preferente de las disposiciones de los Convenios de Doble Imposición. Véase CALLEJA CRESPO, Ángel. "La Fiscalidad de los No Residentes en España (I): Elementos Subjetivos". En: CORDÓN ESCUDERO, Teodoro. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2da edición, Madrid (2004), Pág. 223.

<sup>76</sup> BUSTOS BUIZA, José A. Op. Cit., Pág. 200.

tancias sólo surgirá la obligación de tributar en el Estado donde se ubique el establecimiento permanente en caso afirmativo. Esto último teniendo en consideración que conforme al principio de legalidad, consagrado en el Artículo 74 de nuestra Constitución, ningún tributo puede ser exigido si no es con base en la ley.<sup>77</sup>

Se puede decir, entonces, que dentro de ese marco la existencia de un establecimiento permanente, tal como lo configura el CDI 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 pero, como han explicado JOSÉ CALDERÓN CARRERO y NESTOR CARMONA FERNÁNDEZ, *“no establecen tal imposición si ésta no está establecida en su legislación interna”*.<sup>78</sup> De forma similar, ALBERTO XAVIER concluye *“para que exista tributación válida, no basta la existencia de una norma convencional que la permita; es necesaria la existencia de una norma interna que la imponga”*.<sup>79</sup>

Aunque en términos generales los CDI's suscritos por el Perú han adoptado el concepto de establecimiento permanente que propone el Modelo de la OCDE, se observa en ellos la tendencia a expandir la lista de actividades que comprende dicho término con supuestos propios del Modelo de la ONU, con lo que se amplía el principio de imposición de la fuente. Mediante el reforzamiento del principio de la fuente en dichos convenios, con relación al principio de residencia, es claro que los negociadores nacionales han pretendido aumentar la capacidad de imposición de nuestro país a las inversiones y al negocio de las personas residentes en los otros Estados contratantes, teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos, por no decir en todos, el Perú constituye el Estado contratante menos desarrollado si nos comparamos con Canadá, España, Brasil e incluso con Chile o México. Esa es la realidad, por lo menos por el momento. Por lo tanto, es natural que exista un mayor flujo de bienes (tangibles e intangibles), servicios, y

---

<sup>77</sup> Como base para la norma del Artículo 74 de la Constitución de 1993 se encuentra el “Principio de Legalidad”, conforme al cual 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.

<sup>78</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel y CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. “Beneficios Empresariales (Y de Navegación)”. En: *Convenios Fiscales Internacionales*. Coordinador Néstor Carmona Fernández. CISS, 1ra edición, Valencia, (2005), Pág. 127.

<sup>79</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Pág. 120.

capitales desde esos países hacia el Perú, que en sentido contrario. En esa medida, ampliando su potestad de imposición en la fuente, cuidando al mismo tiempo de no desalentar las inversiones extranjeras, se ha buscado perder la menor recaudación posible en el Perú, en atención a su situación económica particular dentro del orden mundial.

En tal sentido, si cotejamos el concepto de establecimiento permanente previsto en nuestra legislación doméstica y la contemplada en los convenios sobre doble imposición suscritos por el Perú lo más destacable es la mayor amplitud de la definición contenida en estos últimos. Esa inconsistencia puede conducir a que existan determinadas situaciones de hecho que constituyen establecimiento permanente con arreglo a los convenios, pero que no serían constitutivas de establecimiento permanente bajo nuestra legislación doméstica en la medida que sean consecuencia de actividades desarrolladas por residentes en países con convenio.<sup>80</sup>

Por citar un claro ejemplo, algunos CDI's contemplan la existencia de establecimientos permanentes por actividades económicas ocasionales o temporales, que no se encuentran comprendidas dentro del concepto más restrictivo de establecimiento permanente previsto a nivel interno. Éstas pueden comprender desde la prestación de servicios o las consultorías, hasta obras o proyectos de instalación, construcción o montaje, teniendo como referencia la duración de las mismas, usualmente dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.

En efecto, los tratados suscritos por el Perú suelen disponer que constituye establecimiento permanente 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 (con relación al mismo proyecto o con un proyecto relacionado) en el país durante un período o períodos que en total excedan de un plazo, normalmente de 183 días, pactado bilateralmente en el convenio, dentro de un período cualquiera de doce meses. Los referidos convenios, como señalamos, también prevén dentro de este 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.

---

<sup>80</sup> Las diferencias entre la definición convenida y la peruana, de alguna manera, tienen su explicación. Si tenemos un convenio, nuestro país, en su condición de Estado de la fuente, aplica la más amplia y expansiva definición de establecimiento permanente del convenio para no ceder en su capacidad recaudatoria.

En cualquier caso, debe advertirse que la extensión del concepto “establecimiento permanente” a estos supuestos en función de un determinado período 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 período de duración de la prestación de servicios o de las obras de construcción, instalación o montaje.<sup>81</sup>

No podemos, por la naturaleza de este trabajo, hacer un examen exhaustivo de todas aquellas circunstancias constitutivas de establecimiento permanente bajo los mencionados convenios, pero que la normativa interna no reputa como tales. Ello obligaría a delimitar el alcance y significado que ese concepto tiene en cada caso concreto para, a partir de ahí, poder comparar y contrastar la diversidad de sentidos que se le otorgan al término, teniendo en cuenta que no todos nuestros tratados de doble imposición contienen exactamente la misma definición de establecimiento permanente.

Sin embargo, es preciso mencionar que esta situación ha despertado cierto grado de controversia con relación al régimen conforme al cual esta clase de actividades ocasionales o temporales deben tributar en el país cuando no configurarían un establecimiento permanente bajo la normativa nacional. En concreto, se discute si el impuesto debe ser retenido en la fuente o pagado directamente mediante declaración jurada bajo las reglas generales aplicables a las personas jurídicas domiciliadas, siendo ésta una de las cuestiones en torno a la figura de los establecimientos permanentes que sin duda ha merecido mayor atención de diversos autores y de la propia SUNAT en los últimos tiempos. De hecho, ello ha sido fuente de múltiples problemas prácticos y generador de cierta inseguridad jurídica, dadas las discrepancias a la hora de fijar una posición con relación a este asunto.

Una corriente de autores nacionales se inclina en el sentido que deben tributar de acuerdo a las reglas previstas para los sujetos no residentes mediante el procedimiento de la retención en la fuente. La aplicación rigurosa de este criterio supondría el sometimiento de los sujetos no residentes a las mismas normas materiales con relación a ese aspecto, aunque obtengan rentas gravadas utilizando lo que bajo los alcances de un CDI celebrado por el Perú calificaría como un “estable-

---

<sup>81</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. “Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente”. En: *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Coordinador Juan Pablo Godoy. Legis Editores S.A., 1ra Edición, Bogotá, 2008, Pág. 122.

cimiento permanente” situado en el país. Sin entrar al examen detallado de las posiciones teóricas asumidas por cada uno de ellos, podemos afirmar que a pesar de los matices que las separan, es común a ellas la idea de que los beneficiarios no domiciliados que obtengan rentas gravadas a través de un establecimiento permanente, que califica como tal de acuerdo a las definiciones de un convenio mas no de conformidad con nuestro derecho positivo, estarán sujetos a la retención del impuesto por parte de las personas o entidades domiciliadas que les paguen, acrediten o adeuden rentas consideradas de “fuente peruana”.

MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA destaca que en la práctica algunas empresas peruanas, (refiriéndose específicamente a aquellas que consideran que les corresponde practicar una retención cuando pagan por servicios de no domiciliados, aun cuando los mismos sean prestados por medio de un establecimiento permanente configurado bajo el CDI aplicable), *“han optado por gravarlos sobre base bruta, en la medida que les es imposible verificar los gastos asociados a los servicios que dan origen al EP y, por ende, al estar obligados a ser agentes de retención por la legislación interna peruana, aplican la retención sin reconocer los gastos correspondientes”*.<sup>82</sup>

Existe, sin embargo, otro grupo de especialistas (dentro del cual se encuentran otros dos ponentes: RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR y BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO) que son partidarios de la tesis opuesta -que además es la que adopta la SUNAT- y en esa medida consideran que los beneficios que se le atribuyan a dichos establecimientos permanentes deberán tributar en el país conforme al régimen de determinación y pago del impuesto de personas jurídicas domiciliadas, a las que son equiparados los establecimientos permanentes de empresas extranjeras de acuerdo a nuestra legislación nacional y que, por ende, no estarán sujetos a retención.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica. “Asistencia Técnica en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México”. *Infra*, Págs. 150-151.

<sup>83</sup> Con relación al Convenio entre el Perú y Chile, la SUNAT ha señalado en el Informe 039-2006-SUNAT que “[t]ratándose 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”.

Partiendo de la premisa que conforme a nuestra Constitución los CDI's se incorporan en el ordenamiento tributario interno con carácter prevalente sobre la ley interna, aquellos que sustentan esta posición argumentan que la delimitación de lo que constituye establecimiento permanente resultará ordenado por las disposiciones del CDI que resulte aplicable en cada caso, siempre que se encuentren involucrados contribuyentes residentes en alguno de los otros Estados contratantes, con prescindencia del resultado al que pueda llegarse con la aplicación de la legislación interna.<sup>84</sup> En caso que existan diferencias con el significado que se le atribuye a dicha expresión en la legislación interna debe preferirse necesariamente la definición de establecimiento permanente contenida en los CDI's celebrados por nuestro país.

Sin embargo, esto último de ningún modo conlleva alterar simultáneamente el régimen fiscal que finalmente debe aplicarse a tales establecimientos permanentes, de suerte que los beneficios que les sean atribuibles deberán tributar en el país conforme a las disposiciones que al respecto establece nuestra legislación interna. En base a esas consideraciones, concluyen que la existencia de un establecimiento permanente, atendiendo a lo dispuesto en los citados convenios, determinará que las rentas de fuente peruana que obtengan tributen bajo las reglas generales aplicables a las personas jurídicas domiciliadas y no bajo el mecanismo de la retención.

Al respecto RAMÓN BUENO TIZÓN VIVAR se pronuncia, con mucha claridad en su ponencia individual, indicando que *“los CDI únicamente otorgan potestad tributaria, sea exclusiva o compartida y estableciendo límites cuantitativos, más no detallan la forma cómo se debe tributar. Ello le corresponde a la legislación doméstica de cada país. En otras palabras, los CDI responden a la pregunta a quién le corresponde gravar. Una vez definido el país que tiene potestad tributaria, el cómo se grava es una pregunta cuya respuesta está en la legislación doméstica de dicho país”*.<sup>85</sup> No podríamos estar más de acuerdo.

---

<sup>84</sup> Con arreglo al Artículo 56 de la Constitución, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria tienen siempre rango de ley en el ordenamiento nacional. No obstante, debe tenerse en cuenta que la Constitución peruana sitúa a los tratados internacionales en una posición de prevalencia frente a la ley interna. Ante tal situación, se viene entendiendo que las disposiciones internas o domésticas que se opongan o contradigan de alguna forma lo previsto por los tratados internacionales (incluyendo los convenios para evitar la doble imposición) deben resultar inaplicadas a favor de lo establecido en los mencionados convenios. Esta última afirmación 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.

<sup>85</sup> BUENO TIZÓN VIVAR, Ramón. *Infra*, Pág. 123.

Al analizar este controvertido asunto en su ponencia BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO afirma que *“en la medida que los CDI se incorporan a nuestra legislación interna peruana, los efectos jurídicos y prácticos de los supuestos de EP contenidos en ellos no requerirían de ninguna norma especial para su aplicación”*.<sup>86</sup> En ese orden de ideas, la misma BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO señala que la noción de establecimiento permanente en la legislación interna normalmente sirve para establecer la modalidad de gravamen y, en ese sentido, concluye que *“al encontrarnos frente a un EP no ha de aplicarse retención, sino que debería aplicarse el régimen general de los domiciliados, respecto de las rentas de fuente peruana generadas por dicho EP”*.<sup>87</sup>

#### **5.4. Atribución de beneficios al establecimiento permanente**

Es necesario llamar la atención respecto a que los CDI's no entran a delimitar en qué forma deben computarse las rentas obtenidas por empresas no residentes a través de establecimientos permanentes situados al interior de nuestro territorio (Estado de la fuente), aunque sí 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 de doble imposición suscritos por el Perú (Artículo 7 de los convenios que siguen el Modelo de la OCDE) que de una u otra forma continúan a las previstas en la cláusula general de establecimiento permanente (cuyo texto se ubica a su vez en el Artículo 5), en tanto 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 del otro Estado contratante, en la medida que opera en su territorio a través de un establecimiento permanente, circunscribiendo el gravamen objetivamente a aquellas rentas o “beneficios”, en la expresión tradicionalmente empleada por los CDI's, que sean imputables o atribuibles a dicho establecimiento, con relación a actividades comerciales o empresariales desarrolladas por el mismo. Resulta así que, el hecho que una empresa no domiciliada disponga de un establecimiento permanente

---

<sup>86</sup> DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. *Infra*, Pág. 208.

<sup>87</sup> *Ídem*. *Infra*, Pág. 202.

en el país, no implica que todas las rentas de fuente peruana que obtenga deban ser incluidas en la base imponible de dicho establecimiento. Para que ello sea necesario, aquellas rentas deberán ser atribuibles a su establecimiento permanente en el Perú.

Para poder concretar esa atribución debe tenerse en cuenta la regla establecida en el Artículo 7.2 que a su vez indica que “*se atribuirán a dicho establecimiento permanente 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*”.<sup>88</sup> De la redacción de este precepto se desprende 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 esos efectos como una empresa hipotéticamente distinta y funcionalmente separada de las restantes partes de la empresa a la que pertenece, asumiendo que realiza sus propias “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 que realiza.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> Téngase en cuenta que conforme al *Informe sobre Atribución de Beneficios a Establecimientos Permanentes* publicado en junio de 2008 por el Comité de Asuntos Fiscales, el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a un establecimiento permanente es un proceso dividido en dos pasos:

- a) En el primer paso, mediante el recurso al análisis funcional y de hechos, se trata al establecimiento permanente como si fuera una empresa separada y distinta de la parte restante de la empresa, cada una realizando funciones, empleando activos y asumiendo riesgos; y,
- b) En el segundo paso, para determinar los beneficios de la hipotética empresa distinta y separada sobre la base de un análisis de comparabilidad, aplicándose el principio de libre concurrencia, o “*arm’s length principle*”, como comúnmente se le conoce en el ámbito internacional, siguiendo la terminología anglosajona.

<sup>89</sup> La atribución de beneficios a un establecimiento permanente es un tema complejo, con una extensión que desbordaría los límites de este trabajo y en el que no debemos entrar. Sólo apuntar que dos son los criterios más generalizados para efectos de dicha atribución: el criterio de “la actividad económica relevante” y el criterio de “la entidad funcionalmente separada”. Sin embargo, tal como afirma GÓMEZ JIMÉNEZ, el criterio preferido por la OCDE es el de la “entidad funcionalmente separada”, desde la perspectiva de su consistencia con la literalidad del párrafo 2 del Artículo 7, según el cual, los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente son aquellos que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa hipotéticamente distinta y separada. Adicionalmente, según CALDERÓN CARRERO, el enfoque de la “entidad fun-



Hay que subrayar que en este contexto el término “beneficios” alude a “renta neta”, en la medida que el establecimiento permanente podrá deducir todos aquellos gastos que sean atribuibles al mismo con independencia del lugar en que estos se hayan producido, en términos y condiciones equiparables a las aplicables para las empresas residentes, salvando las peculiaridades propias de los establecimientos permanentes.<sup>90</sup> Así se infiere, por ejemplo, del texto del Artículo 7, apartado 3, del CDI suscrito entre el Perú y Chile, el cual siguiendo el Modelo de la OCDE establece que “[p]ara 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”.

### 5.5. La exclusión de la fuerza de la atracción

Como regla general, los CDI's que siguen el Modelo de la OCDE descartan de plano la aplicación del criterio de la fuerza de la atracción en virtud del cual cualquier renta obtenida por el contribuyente no domiciliado puede ser atribuida, por su mera existencia, a un establecimiento permanente del mismo contribuyente situado en dicho territorio, aun cuando no medie una conexión económica entre las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente y la renta obtenida.<sup>91</sup> Así se infiere, por ejemplo, del texto del Artículo 7.1 del CDI celebrado con Canadá a tenor del cual los beneficios obtenidos por un establecimiento permanente de una empresa pueden someterse a imposición en el Estado de ubicación del mismo, “pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente”.

Siguiendo las pautas marcadas por FRANCISCO GARCÍA PRATS

---

cionalmente separada” es preferible porque este enfoque resulta más sencillo de aplicar o administrar, y a la vez es más consistente con el principio de libre competencia y, ya desde un punto de vista más práctico, porque no impone ninguna limitación con relación a los beneficios atribuibles al establecimiento permanente. Para mayor detalle, véase GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis. *Un Análisis Sobre el Enfoque Autorizado de la OCDE para la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes*. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 25/08, 2008; y, CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. En: *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Coordinador Juan Pablo Godoy. Legis Editores S.A., 1ra Edición, Bogotá, 2008.

<sup>90</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ídem, Pág. 159.

<sup>91</sup> Ídem, Pág. 156.

podría sostenerse que esta exigencia demuestra que también en nuestro caso implícitamente se estaría excluyendo el criterio de la *fuerza de la atracción del establecimiento permanente* como método de atribución de beneficios al mismo, en la medida que la existencia de un establecimiento permanente en nuestro territorio por aplicación de un CDI o incluso de la legislación interna no atrae para sí todas las rentas obtenidas en nuestro territorio por el no domiciliado “dueño” del establecimiento permanente.<sup>92</sup> Por el contrario, las rentas que le pueden ser atribuidas deberán necesariamente derivarse o estar efectivamente vinculadas a las actividades empresariales o comerciales realizadas en el país por el no domiciliado a través del establecimiento permanente de que se trate en cada caso. El resto de rentas de fuente peruana que pudiera obtener el no domiciliado en cuestión se encontrarán gravadas según su calificación, bien porque constituyen otro establecimiento permanente o bien por constituir rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. En caso contrario, aunque se llevaran a cabo actividades claramente diferenciables, las rentas de fuente peruana derivadas de cualquiera de ellas tendrían que integrarse en la misma base imponible correspondiente al único establecimiento permanente que pudiera tener en nuestro país.

Es del caso precisar, de otro lado, que los CDI's suscritos por el Perú hasta este momento tampoco han acogido el principio de la fuerza de atracción limitada, contenido en el Artículo 7.1 del Modelo de la ONU para imputar al establecimiento permanente las rentas derivadas de la realización de actividades similares a las realizadas mediante el establecimiento permanente que la empresa extranjera realice en el territorio del Estado de la fuente, tales como las derivadas de la venta de bienes o mercancías de la misma o similar naturaleza que los vendidos a través del establecimiento permanente o de cualquier otra actividad de la misma o similar naturaleza que la desarrollada por intermedio del establecimiento permanente.

Como apunte final, antes de pasar a la siguiente sección, conviene señalar que, a pesar de formar parte de una misma entidad jurídica no domiciliada, los diversos establecimientos permanentes de la misma, situados en nuestro territorio, no podrán compensar sus bases imponibles por tratarse de distintos contribuyentes desde la perspectiva de nuestro Impuesto a la Renta. En tal sentido, sólo cabe la compensación de pérdidas y ganancias atribuidas a un mismo establecimiento permanente.

---

<sup>92</sup> Véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *El Establecimiento Permanente*. Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1996.

## 6. SERVICIOS “INTRA-GRUPO” Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

### 6.1 Aspectos generales

Sin duda la experiencia pone de relieve que con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendentes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más les beneficie.

En ese sentido, DAVID WARTHON ONTANEDA afirma que las empresas vinculadas cuentan con un incentivo económico para trasladar la mayor cantidad de utilidades hacia países que ofrezcan la menor carga impositiva con la finalidad de reducir -de cierta manera- la carga tributaria a nivel consolidado para el grupo societario buscando que sus utilidades sean alocadas en una jurisdicción que conlleve o suponga más beneficios tributarios que otra. De acuerdo a dicho ponente, *“ello no solamente puede traducirse en una diferencia de tasas del Impuesto a la Renta, sino que puede deberse a mecanismos e instituciones tributarias de determinadas legislaciones que involucran una carga mayor, una menor aplicación de créditos, o incluso, la posibilidad de no distribuir rentas sin que éstas sean reconocidas en otro estado (como pueden ser las CFC’s rules, aplicación de créditos indirectos o incluso posibilidad de consolidar fiscalmente resultados, entre otros)”*.<sup>93</sup>

Nuestra regulación de precios de transferencia constituye, sin duda, el mecanismo más depurado de que dispone la Administración Tributaria para hacer frente a situaciones donde se fijen precios desproporcionados por servicios prestados por una entidad perteneciente a un grupo a favor de otra entidad o parte de dicho grupo localizadas, normalmente, en diferentes jurisdicciones tributarias o territorios. Nos referimos a lo que la literatura tributaria denomina “servicios intra-grupo”, los cuales suelen ser objeto de estrecha vigilancia en el ámbito internacional por las Administraciones Tributarias de muchos países. De no ser así sería sencillo, por ejemplo, que una subsidiaria abone a su matriz una contraprestación muy superior a la que hubiera pactado con un tercero no vinculado por algún servicio que esta última le provea, quebrándose la relación de equivalencia económica que debe existir entre las prestaciones entregadas por ambas partes, lo que

---

<sup>93</sup> WARTHON ONTANEDA, David. “Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en los Servicios Internacionales”. Ponencia Individual presentada a las XI Jornadas Nacionales de Tributación. Infra, Pág. 241.

eventualmente permitiría a la primera reducir la cuantía de su renta imponible y consiguientemente, el impuesto que grave dicha renta, al computar un gasto anormalmente elevado por ese concepto; todo ello a través del precio de transferencia de la operación.

Si bien se sustenta en los principios que sobre esta materia ha ido diseñando la OCDE, fundamentalmente en lo que respecta al principio de “arm’s length” o principio de libre concurrencia,<sup>94</sup> nuestra regulación interna de precios de transferencia carece de líneas directrices o parámetros específicos acerca de cómo calcular los precios de mercado, para efectos fiscales, de los llamados servicios intra-grupo, los cuales son de las operaciones vinculadas que más dificultades presentan, tanto para la Administración Tributaria como los contribuyentes. La ausencia de regulación en esta materia complica la labor de la Administración, que debe verificar si la operación se realizó a precios de mercado y contribuye a generar inseguridad en el contribuyente, que no sabe cuál puede ser la posición que adopte la Administración en una fiscalización, donde se examinen este tipo de operaciones.

Es cierto que resulta posible acudir a las Directrices de la OCDE sobre la materia (“Directivas PT OCDE”), pero no debemos desconocer que tales directrices no son una norma directamente aplicable en nuestro ordenamiento y, además, no solucionan todos los problemas que pudieran presentarse, por lo que bien podrían ser cuestionadas por la Administración Tributaria, en su intento cada vez más agresivo de prevenir pérdidas de recaudación, sobre todo, si los servicios son prestados desde el exterior a favor de contribuyentes domiciliados.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> El principio de “arm’s length” ha sido traducido en la literatura tributaria en idioma español como principio de plena competencia entre las partes, principio de plena concurrencia, principio de libertad de armas, principio de total independencia, principio de independencia entre entidades asociadas, o como condiciones normales de mercado. Sin embargo, siguiendo la traducción adoptada en los documentos oficiales de la OCDE, preferimos la utilización de la denominación principio de libre concurrencia, en consonancia con la expresión recogida inicialmente en nuestra legislación nacional, en el Artículo 19-B del Reglamento de la LIR, que fuera derogado cuando, a través del Decreto Supremo 190-2005-EF, se aprobaron las nuevas normas reglamentarias en materia de precios de transferencia, vigentes en la actualidad.

<sup>95</sup> Conviene tener en cuenta que nuestra regulación de precios de transferencia no sólo se sustenta en los principios que sobre esta materia ha ido diseñando la OCDE, fundamentalmente en lo que respecta al principio de “arm’s length” o principio de libre concurrencia, sino que al igual que otras legislaciones de Latinoamérica, adopta a las Directivas PT OCDE como instrumento interpretativo de primer orden de nuestra normativa interna, habiéndose señalado en el literal h) del Artículo 32-A de la LIR que “[p]ara la interpretación de lo dis-

Al respecto, una de las cuestiones que, quizás, más polémica viene suscitando es la disyuntiva entre priorizar los criterios valorativos que sugieren las Directivas PT OCDE, conforme a las más modernas tendencias internacionales, respecto del tratamiento de los servicios intra-grupo, o preferir métodos “indirectos” o “indiciarios” de valoración, mucho menos precisos, que no necesariamente permiten valorar y justificar ese tipo de operaciones una a una, cuando los servicios son prestados por no domiciliados y que, por lo tanto, muchas veces no prueban nada, pero que de alguna manera facilitan la labor de control y fiscalización de la Administración Tributaria. En definitiva, se trata de decidir si la valoración se hace desde la perspectiva de la sociedad que presta los servicios o de aquella que los recibe en el país.

## **6.2. Servicios Intra-grupo: Definiendo el Concepto**

Ante todo es necesario destacar que ni la norma legal ni la reglamentaria nos ofrecen un concepto de lo que se entiende por servicios intra-grupo. Mucho menos se prevén reglas específicas de valoración para esta clase de operaciones. A falta pues de regulación expresa debemos recurrir a la doctrina tributaria, la legislación comparada y sobre todo a las Directivas PT OCDE para intentar encontrar respuestas a las interrogantes planteadas.

De acuerdo a la concepción generalmente aceptada del término, se comprenden en él gran variedad de servicios que una entidad perteneciente a un grupo empresarial presta a otra entidad o parte de dicho grupo. Se observa, que las Directivas PT OCDE no aportan mayores concreciones con relación al significado de dicha expresión. Sin embargo, cumplen con precisar que entre los indicados servicios se pueden incluir los administrativos, legales, contables, técnicos y comerciales, por citar sólo algunos de ellos.<sup>96</sup> En buena cuenta, se tratará de un servicio intra-grupo siempre y cuando sean actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

A su vez, hay autores que distinguen entre distintas clases de servicios que pueden ser prestados entre miembros del mismo grupo. A

---

*puesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley”.*

<sup>96</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.1 y 7.2.

juicio de RAFAEL COSÍN OCHAÍTA, por ejemplo, existen esencialmente los siguientes cinco tipos de servicios que pueden vincular a las partes; a saber: (1) servicios de naturaleza rutinaria; (2) de asistencia técnica; (3) de naturaleza técnica; (4) de envío de personal y (5) una combinación de los servicios indicados anteriormente.<sup>97</sup>

Por su parte, ALBERTO XAVIER apunta al respecto que “[E]n el ámbito de las prestaciones de servicios hay que distinguir los servicios individualizados que una empresa del grupo (sociedad-madre u otra) presta a otra empresa del grupo, en términos bilaterales y específicos, como podrían ser prestados por un tercero independiente, de los servicios de grupo o servicios colectivos (intra-group services), que se caracterizan por el carácter colectivo de la ventaja que propician a todas o parte de las empresas que lo integran y cuya naturaleza y finalidad no los tornan asimilables a los servicios prestados por empresas independientes”.<sup>98</sup> No obstante, incluso en este último caso será necesario determinar objetivamente, respecto a cada empresa del grupo, si una empresa independiente en condiciones iguales o similares estaría dispuesta a pagar para adquirir o a desarrollar por sí misma el servicio centralizado de que se trate. Sólo cuando la respuesta sea positiva, el servicio podrá considerarse efectivamente prestado con relación a dicha empresa.

Ciertamente en determinadas ocasiones resultará bastante difícil deslindar entre estos grupos de servicios. Sin embargo, al no encontrar diferencias verdaderamente efectivas entre ellas, para los propósitos que aquí interesan, esas distinciones serán dejadas de lado dado que, de una u otra manera, es perfectamente válido referirse a ellos de manera indistinta, pues los problemas que suscitan unos y otros son fundamentalmente los mismos, siempre claro está que se trate de servicios verdaderos desde que empresas independientes habrían estado dispuestas a pagar para adquirirlos, o a procurárselos directamente con medios propios.

Como expondremos seguidamente, para establecer cómo debe determinarse el valor de mercado tratándose de servicios intra-grupo o, dicho de otro modo, el precio que habría sido pactado por empresas independientes entre sí, a la vista de lo poco clarificador del texto de los Artículos 32 y 32-A de la LIR con relación a este asunto en particular, lo lógico es acudir a las Directivas PT OCDE, las cuales, como ya

---

<sup>97</sup> COSÍN OCHAÍTA, Rafael. *Fiscalidad de Precios de Transferencia*. Grupo Wolters Kluwer, España, 2007, Págs. 63-64.

<sup>98</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Pág. 300.

hemos adelantado, han sido acogidas como una fuente de interpretación del alcance y contenido de las disposiciones de nuestra normativa en materia de precios de transferencia, en tanto no se opongan a ellas. Así pues, a la hora de valorar un servicio entre empresas asociadas, en nuestro caso, debemos atender a lo previsto expresamente en las Directivas PT OCDE. Y ello, precisamente, por la remisión que hace nuestra normativa interna.

Estas reglas de valoración son aplicables tanto en las importaciones como en las exportaciones de servicios intra-grupo. Al respecto, CÉSAR GARCÍA NOVOA advierte que “[c]uando se produce una importación a precios superiores a los de mercado, se estará generando un mayor gasto en el importador y, por tanto llevando a cabo una nítida operación de erosión de la base imponible del importador que es trasladada al Estado del exportador. Es cierto que también se puede importar a precios inferiores a los que serían normales en condiciones normales de mercado. En estos casos, será el exportador quien tendrá un menor ingreso en su Estado de residencia que, seguramente, será un Estado de alta tributación, por lo que se produce un traslado de bases imponibles al Estado de residencia del importador a través de un menor gasto”.<sup>99</sup>

### 6.3. Análisis del Capítulo VII de las Directivas PT OCDE

Las Directivas PT OCDE han desarrollado de forma amplia los mecanismos de fijación de los precios de transferencia, analizando aquellos métodos que se ajustan al principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*”, los cuales han sido acogidos en nuestra legislación interna. Como con razón ha sostenido FRANCISCO GARCÍA PRATS, “[l]as Guías se convierten así, en un instrumento interpretativo de primer orden para verificar la adecuación de la normativa interna a las exigencias convencionales, así como en muchos casos para la interpretación de la propia normativa interna de regulación de los precios de transferencia”.<sup>100</sup> Nos encontramos, por tanto, ante el instrumento más importante y depurado para hacer frente a “los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia al determinar si un miembro de un grupo multinacional ha suministrado o no servicios a otros miembros de ese grupo y, en caso afirmativo, al fijar el precio de

---

<sup>99</sup> GARCÍA NOVOA, César. “Precios de Transferencia y Valoración Aduanera”. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*. Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela (2005), Pág. 120.

<sup>100</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”. En: *Crónica Tributaria*. Número 117, España, (2005) Pág. 34.

*plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo*".<sup>101</sup>

Ha de reseñarse, en especial, que las "cuestiones de aplicación específica a los servicios intra-grupo" son objeto del Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, donde existe toda una regulación o líneas directrices que permiten una mejor comprensión del tema materia de este trabajo, y en particular, de los criterios o métodos que habrá que utilizar, en su caso, para valorar a precios de mercado los servicios entre entidades vinculadas.

De la revisión del citado capítulo de las Directivas PT OCDE se desprende que el análisis de la fijación de los precios de transferencia de los servicios intra-grupo debe llevarse a cabo en un proceso secuencial de dos pasos: en un primer momento, lo que hay que hacer será comprobar si éstos han sido efectivamente prestados. Sólo si ello queda verificado, será necesario continuar con el análisis que haga posible hallar el valor de mercado de la operación (el que hubieran pactado empresas independientes). De esa forma, se condiciona la existencia misma de los servicios intra-grupo a que ellos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Más aún, se exige que de alguna manera se pueda demostrar que la actividad o servicio de que se trate le genere un beneficio directamente, en aspectos concretos y siempre relacionados con su actividad. Así se infiere del párrafo 7.6 del citado Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, a tenor del cual:

*"Bajo el principio de plena competencia, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería en general, considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia".*<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.1.

<sup>102</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.6.



De lo expuesto se deduce que de no verificarse que la actividad desarrollada deriva en un beneficio identificable y suficientemente previsible para la empresa pagadora de la renta “[e]sta clase de actividad no justificaría una retribución”.<sup>103</sup> y desde la perspectiva del Impuesto a la Renta, añadiríamos nosotros, tampoco procedería la deducción del gasto respectivo. Esto último responde a que esa situación estaría revelando inequívocamente que no existe una relación de causalidad directa entre el gasto producido y la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de su fuente en condiciones de productividad, como lo exige el Artículo 37 de la LIR, lo cual a su vez podría conllevar al desconocimiento del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que haya gravado esa operación, de ser el caso. (Sobre los alcances del Principio de Causalidad, véase la sección 1.2 de esta Ponencia General).

Téngase en cuenta, entonces que todas estas cuestiones se encuentran estrechamente entrelazadas entre sí, dependiendo en definitiva una de las otras. Por ello, normalmente, corren la misma suerte. Asimismo, conviene tener presente que un eventual desconocimiento del gasto podría ser fuente de un problema de doble o, incluso, múltiple imposición, ya que el supuesto “servicio” podría encontrarse gravado en el país de donde proviene el proveedor del mismo y, además, en el nuestro, si genera renta de fuente peruana, sin que sea deducible.

Entre las actividades que podrían producir este resultado se encuentran, entre otras, las que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista (v. gr. actividades del accionista).<sup>104</sup> Entre estos últimos se pueden destacar los servicios relacionados exclusivamente con la estructura jurídica de la matriz, tales como organización de las juntas generales de accionistas, emisión de acciones de la matriz, consolidación de cuentas del grupo o servicios de gestión, control y en general protección de las inversiones de la matriz en sus filiales.<sup>105</sup> Se podría producir también ese resultado, indudablemente, cuando se satisface una contraprestación por un servicio que no se ha realizado o tratándose de los llamados servicios duplicados, por citar sólo algunos casos. En todos esos supuestos no se puede sostener que existe un servicio intra-grupo que pueda ser considerado gasto deducible para efectos

---

<sup>103</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.9.

<sup>104</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.9.

<sup>105</sup> COSÍN OCHAÍTA, Rafael. Op. Cit., Pág. 66.

tributarios en la prestataria, puesto que se parte de la hipótesis de que una empresa independiente si no obtiene una utilidad por los mismos no contrata la prestación de los servicios por terceros.<sup>106</sup>

#### **6.4. Determinación de la efectiva prestación de los servicios intra-grupo**

Según lo que antecede, para proceder a la valorización de un servicio intra-grupo, será preciso que antes se demuestre la efectiva realización de la operación o, lo que es lo mismo, que ésta es fehaciente. Consecuentemente, hasta que ello no ocurra, no puede haber aplicación de ninguno de los métodos previstos para valorar operaciones vinculadas, conforme lo hubieran hecho partes independientes, ni mucho menos procedería realizar ajustes por los precios de transferencia aplicados. Entenderlo de otra manera significaría empeñarse en valorar a precios de mercado una retribución de un servicio que no se ha demostrado que existe. Y esto sería un contrasentido, porque supondría admitir que puede haber retribución o contraprestación por servicios que nunca se llegan a prestar.

De ese modo, se requiere que la entidad destinataria del servicio mantenga a disposición de la Administración Tributaria toda la documentación que permita acreditar que el mismo ha sido efectivamente prestado, lo cual supondrá el cumplimiento de la carga de la prueba que se les impone a los contribuyentes domiciliados. Esta exigencia ha sido validada por el Tribunal Fiscal, en casos donde se ha discutido la fehaciencia de diversas operaciones, por ejemplo, y entre otras muchas, en su Resolución 02289-4-2006, del 28 de abril de 2006, apuntando al respecto que *“no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado”*.<sup>107</sup> En esta misma línea, ese Tribunal en distintas resoluciones, tal como la 120-5-2002, del 11 de enero de 2002, ha declarado que *“la Administración Tributaria evaluará la efectiva realización de las operaciones, fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el mismo contribuyente, (...) es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a opera-*

---

<sup>106</sup> CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. Op. Cit., Pág. 2.

<sup>107</sup> Así queda señalado en numerosas resoluciones del Tribunal como 01218-5-2002, 04245-1-2005, 06565-4-2005, del 6 de marzo de 2002, 8 de julio de 2005 y 26 de octubre de 2005, respectivamente, entre otras.

*ciones reales*”, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicita”.<sup>108</sup>

Con base en ello, el Tribunal citado entiende que, para efectos tributarios, el sujeto pasivo tiene la obligación de mantener a disposición de la Administración Tributaria, para cuando sea requerida por ésta, la documentación que permita acreditar o probar que servicios por los cuales se ha pagado una cantidad de dinero determinada, fueron efectivamente prestados, para de ese modo sustentar su derecho a la deducción de los gastos o al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas. Por tanto, conforme con el criterio acogido por el Tribunal, queda claro que corresponde al contribuyente sustentar sus operaciones, sin excepción de ningún caso, en tanto que la carga de la prueba recae en él. De tal forma, como lo destaca TEODORO CORDÓN EZQUERRO, la probanza por el prestatario de la efectiva realización puede llegar a ser más importante que la cuestión valorativa a precios de mercado.<sup>109</sup>

De forma extraña, nuestro ordenamiento positivo no establece exigencias específicas sobre la documentación que, para esos propósitos, deben conservar las empresas, ni acerca de su contenido, lo cual desde luego contribuye a generar inseguridad en ellas como contribuyentes, dado que no saben con exactitud y de forma anticipada cuáles pueden ser las exigencias de la Administración en una inspección que examine, en especial, operaciones realizadas con partes vinculadas. Sin embargo, como es bien sabido para esa sustentación, con frecuencia la Administración Tributaria solicita, entre otra documentación, “*contratos de servicios, recibos de pago por anticipos entregados, registro contable de los egresos de caja, propuesta o plan de servicios valorizados entregados por sus proveedores, cheques girados para el pago de dichos gastos, copia de los estados de cuenta en los que figuren los cheques girados y cargados en cuenta, etcétera*”.<sup>110</sup>

## 6.5. Determinación del valor de mercado

Una vez que se encuentre fehacientemente acreditada la realización de los servicios intra-grupo evaluados, lo que procederá es demostrar

---

<sup>108</sup> Este criterio ha sido reiterado, entre otras, en las RTFs 06276-4-2002 y 06277-4-2002, ambas del 28 de octubre de 2002; asimismo, en las resoluciones 02711-3-2003, 03252-2-2004, 05831-4-2005 del 21 de mayo de 2003, 21 de mayo de 2004 y 23 de septiembre de 2005 respectivamente.

<sup>109</sup> CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. Op. Cit., Pág. 10.

<sup>110</sup> Véase, entre otras, la RTF 06565-4-2005 del 26 de octubre de 2005.

si la valoración de la prestación acordada es consistente con la que hubieran fijado empresas separadas e independientes, en condiciones iguales o similares. Con carácter general, la búsqueda del precio que hubiera sido acordado por empresas independientes exige desarrollar un análisis de comparabilidad entre la transacción vinculada efectuada y la transacción teórica realizada en una situación de independencia.<sup>111</sup> A estos efectos, los factores a tener en cuenta son, especialmente, el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costos para el proveedor del servicio.<sup>112</sup>

Para la determinación del valor de mercado de la operación deberá atenderse nuevamente a lo dispuesto en el Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, ya citado anteriormente. Tras analizarlo, se observa que éste establece que usualmente habrá que recurrir al método del precio comparable no controlado o al método de costo incrementado para fijar los precios de los servicios intra-grupo.<sup>113</sup> Cuando no resulte posible aplicar correctamente ninguno de los anteriores habrá que emplear los métodos basados en utilidades (*transactional profit methods*) o, para decirlo con toda claridad y mayor precisión, el método del margen neto transaccional (*transactional net margin method*, TNMM).

No hay que olvidar que bajo nuestras normas de precios de transferencia, los métodos para valorar operaciones vinculadas no se regulan de forma jerárquica.<sup>114</sup> No obstante, conviene tener en cuenta que la adopción de una aplicación preferente de los métodos del precio comparable no controlado y de costo incrementado sobre los otros, como lo insinúa el Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, podría reducir el riesgo de conflictos -y, consecuentemente, doble imposición- entre la valoración de una operación que realiza la Administración en nuestro país y la que pueden realizar las Administraciones Tributarias de otros países.

---

<sup>111</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Op. Cit., Pág. 45.

<sup>112</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.29.

<sup>113</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.31.

<sup>114</sup> Así se desprende del literal e) del Artículo 32-A de la LIR, a tenor del cual “[l]os precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinadas conforme a **cualquiera** de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de operación”. (El énfasis es nuestro).

## 6.6. Método del Precio Comparable No Controlado (“MPCNC”)

Cuando exista un precio de mercado del mismo servicio objeto de transacción entre entidades vinculadas, el primero de ellos -el MPCNC- será el ideal, siendo generalmente reconocido como *“el método más fiable de todos y preferible a todos los demás, puesto que se determina el precio de mercado o arm’s length comparando el precio de la operación vinculada con el de una transacción similar llevada a cabo entre empresas totalmente independientes -o, al menos, con el precio cargado a una relación comercial o financiera similar donde una de las partes no sea miembro de la empresa o grupo multinacional”*.<sup>115</sup>

No obstante, debe destacarse que la idoneidad del MPCNC se encuentra supeditada a la existencia de información clara y suficiente de “comparables”; vale decir, sobre el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. La cuestión clave reside, entonces, en identificar el precio de mercado de servicios iguales o similares, efectuando las correcciones o ajustes necesarios para eliminar las diferencias que pudieran existir entre las transacciones objeto de comparación, lo cual suele ser bastante complicado pues las transacciones entre partes vinculadas son tan particulares que normalmente no existe un mercado claramente definido en el que participen empresas independientes.<sup>116</sup> Afirma en esta línea FRANCISCO GARCÍA PRATS que *“[l]a dificultad de encontrar comparables adecuados para la aplicación de dicho método reduce su fiabilidad en la práctica a situaciones menos complejas, en las que existe un precio de referencia, cotizaciones oficiales u otros parangones similares”*.<sup>117</sup> Esta situación abre las puertas a la aplicación de otro tipo de métodos para valorar a precios de mercado operaciones vinculadas, como lo ordena nuestra legislación.

## 6.7. Método del Costo Incrementado (“MCI”)

En caso de inexistencia de comparables válidos, por la imposibilidad de encontrar una operación en el mercado cuyo precio pueda servir como objeto de comparación, entrarán en juego los otros métodos en virtud de los cuales el análisis de comparabilidad girará en torno a in-

<sup>115</sup> SALA GALVÁN, Gemma. *Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003, Pág. 102.

<sup>116</sup> DE PABLO VARONA, J. Carlos. *Las Operaciones Vinculadas en el IRPF*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, Pág. 77.

<sup>117</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Op. Cit., Pág. 47.

dicios menos directos que el propio precio.<sup>118</sup>

En concreto, como lo adelantáramos, deberá acudirse supletoriamente al método del costo incrementado, consistente en aumentar al costo del servicio, el margen bruto de costo adicionado que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.<sup>119</sup> El resultado, que se obtiene después de añadir el margen bruto a los costos antes mencionados podrá ser, entonces, considerado como el valor de mercado de los servicios examinados. Este método compatibiliza, sobre todo, con operaciones “*donde se proporcionan servicios que agregan bajo riesgo a una operación principal*”.<sup>120</sup>

Para hallar el margen bruto que deberá aplicarse se parte del margen que haya obtenido la propia empresa proveedora en transacciones comparables independientes (comparables internos) y, en su defecto, del que se hubiera aplicado en operaciones comparables llevadas a cabo entre empresas independientes del mismo sector (comparables externos). En tal sentido, este método se basa fundamentalmente en la comparación del margen bruto obtenido en operaciones comparables “no controladas”. Sin embargo, para su aplicación, como punto de partida deberá determinarse a priori cuáles son los costos a los que se les aplicará dicho margen. En definitiva, el margen de utilidad que corresponda adicionar a los costos, en cada caso, dependerá del tipo de servicio de que se trate.

Debe apuntarse que no siempre será posible adoptar un sistema de distribución directa de costos, especialmente cuando también se presen a empresas independientes servicios similares a los prestados a empresas asociadas. En estos casos se hace necesario recurrir, como última instancia, a los métodos indirectos de distribución, así denominados por no existir una relación directa entre el costo del servicio prestado y su remuneración en función del beneficio recibido.<sup>121</sup> Aunque se trata de un tema de enorme complejidad, y que suele ser fuente de enfrentamientos o fricciones con las Administraciones Tributarias en diferentes jurisdicciones, curiosamente, en nuestro país ni la norma legal ni la reglamentaria, han previsto un procedimiento para la cuantificación de los costos atribuibles a cada beneficiario de los servicios en esas circunstancias, debiéndose por tanto seguir supleto-

---

<sup>118</sup> SALA GALVÁN, Gemma. Op. Cit., Pág. 103.

<sup>119</sup> Véase el numeral 3 del inciso e) del Artículo 32-A de la LIR.

<sup>120</sup> Véase el numeral 3 del inciso a) del Artículo 113 del Reglamento de la LIR.

<sup>121</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Pág. 307.

riamente los criterios y las metodologías señaladas por las Directivas PT OCDE.

A falta pues, de regulación expresa, con base a los postulados de la OCDE, se deberá fijar un método racional de distribución que permita la individualización del costo por cada servicio. De esa forma, cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir el costo de la suma de los servicios prestados, entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de obtener por las personas o entidades destinatarias.<sup>122</sup> En tal sentido, debe existir, de alguna forma, un beneficio correlativo al costo.

Así, los métodos indirectos de distribución de costos (*“allocation keys”*) pueden basarse en distintos criterios, dependiendo de las circunstancias, tales como, ventas unidades usadas, producidas o vendidas, beneficio íntegro u ordinario, el número de empleados, capital invertido, etc.<sup>123</sup> Por ejemplo, la distribución de costos incurridos en la prestación de servicios de recursos humanos de manera centralizada podría hacerse en función al número de trabajadores incluidos en la planilla de cada una de las afiliadas beneficiadas con el servicio; mientras que tratándose de servicios informáticos podría hacerse en función del número de computadoras.

En este proceso debe distinguirse entre los costos que pueden ser transferidos a las demás empresas del grupo por derivarse de actividades de las que pueden beneficiarse, de aquellos que deben ser asumidos por la entidad que incurrió en el gasto, como serían aquellos designados como “gastos del accionista” y que se refieren a los gastos incurridos por los accionistas o casa matriz para administrar sus propias inversiones.<sup>124</sup> Para la puesta en práctica de este método resulta particularmente importante, además, analizar las diferencias y tipo-

---

<sup>122</sup> GONZALO, J.L., ET AL. *Reforma de la Normativa Fiscal sobre Precios de Transferencia*. Ernst & Young Abogados, España (Enero 2007), Pág. 5.

<sup>123</sup> ROSEMBUJ, Tulio. “Precios de Transferencia. Los Acuerdos de Costes”. En: *Crónica Tributaria*. Núm. 130/2009 (89-120), Barcelona (2009), Pág. 102.

<sup>124</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Pág. 303.

logía de gastos (operativos y no operativos), en relación a las funciones realizadas y riesgos asumidos por las partes en los servicios objeto de comparación, dado que requiere “*determinar el margen de beneficios utilizando una estructura de costes comparables*”.<sup>125</sup>

Hay que tener en cuenta que el cargo de costos excesivos puede ser un medio efectivo que le permita a la entidad que los abona reducir indebidamente la cuantía de su renta imponible, más allá del margen adicionado a ellos, constituyendo un incentivo que fomenta la manipulación de dichos costos por parte de grupos extranjeros con presencia en el Perú. Por ello, la aplicación de este método puede tener como efecto que las partes involucradas tiendan a situar mayores costos allí donde mejor les convenga, en detrimento del fisco de países como el nuestro.

Esto último pudiera hacer pensar que nos encontramos ante una metodología que presenta un importante desafío para la Administración Tributaria, al no tener ésta los medios para verificar o controlar directamente la correcta atribución de dichos costos. Siempre, claro está, que ellos sean prestados por sujetos no domiciliados. Es cierto que resulta posible argumentar que el MCI no tiene que ser necesariamente aplicado en estos casos, pudiendo recurrirse, sin más, al método del margen neto transaccional, aplicado desde la perspectiva de la empresa usuaria del servicio.

Debate abierto, como es sabido, y que en nuestra opinión debería cerrarse definitivamente, pues ello no sólo contradice abiertamente las Directivas PT OCDE, sino que traería consigo más problemas de los que solucionaría, al no garantizar que pueda hallarse el valor de mercado y, en consecuencia, los beneficios imposables de la operación vinculada.

El establecimiento de exigencias concretas para sustentar la distribución racional de los costos incurridos a tal efecto por la entidad que presta los servicios, aparece como uno de los mecanismos que permitirían salvar las dificultades derivadas de la aplicación del método de costo incrementado. Siendo esta una cuestión que, quizás, debiera ser regulada en la normativa interna, especificándose, de un lado, la naturaleza de los servicios, y estableciéndose los criterios de reparto uti-

---

<sup>125</sup> Véase, GARBAYO SALAZAR, Eduardo. “Valoración de Operaciones Vinculadas”. En: *Partida Doble* (Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa), CISS, número 86, (1998), Págs. 44 y 45, citado por MORENO FERNÁNDEZ, J.I. *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*. Editorial Aranzadi SA, Navarra, 2003, Pág. 76.



lizados, de tal forma que la documentación solicitada sea capaz de probar que la metodología empleada para esos propósitos es la más adecuada. Incluso, la deducción de los gastos derivados de los servicios podría estar condicionada al cumplimiento de dichos requisitos. Así pues, no es de extrañar que, por ejemplo, países como España hayan articulado disposiciones específicas sobre deducción de gastos por servicios y gastos derivados de acuerdos de reparto de costes entre vinculadas, en línea con las pautas de la OCDE en la materia.<sup>126</sup>

De este modo, cuando se utilizan métodos basados en márgenes, la cuantificación por los grupos empresariales de los costos que van a adquirir la naturaleza de deducibles tendría que probarse por cualquiera de los métodos admitidos en derecho. Para esos efectos, la Administración debería aceptar evidencia pericial presentada por terceros que acredite la debida asignación de los costos.

Una de las fórmulas que podría favorecer dicha comprobación, por ejemplo, sería fijando la obligación de contar con un informe de una firma de auditores de prestigio internacional sobre la razonabilidad de los criterios de distribución (“*cost drivers*”) desde un punto de vista técnico y acerca de si se encuentran adecuadamente soportados, revisión que tendría que ser practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas sobre procedimientos convenidos en relación con información financiera.<sup>127</sup> Dicho informe debería contener todos aquellos elementos que sean importantes para poder evidenciar y sustentar la asignación de los referidos costos, sobre la base de hallazgos basados en los hechos.<sup>128</sup> Esta exigencia situaría a la Administración Tributaria en una mejor posición para efectos de la revisión de la operación realizada, en la que la carga de la prueba de la co-

---

<sup>126</sup> GONZALO, J.L., ET AL. Op. Cit., Pág. 5.

<sup>127</sup> El objetivo de un compromiso con procedimientos convenidos, es que el auditor se compromete a aplicar procedimientos que son propios de la auditoría y sobre los cuales han convenido el auditor, la organización, y terceros apropiadas y para informar sobre hallazgos basados en hechos. Como el auditor simplemente emite un informe sobre los hallazgos basados en los hechos obtenidos de los procedimientos convenidos, no expresa ninguna certidumbre. En cambio, los usuarios del informe evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el auditor y extraen sus propias conclusiones del trabajo del auditor. Véase al respecto, la Norma Internacional Sobre Servicios Afines 4400 “Compromisos para Realizar Procedimientos Convenidos en Relación con la Información Financiera”.

<sup>128</sup> Lo que se propone es algo similar a lo que actualmente se exige en el inciso f) del Artículo 56 de la LIR para demostrar que la asistencia técnica ha sido efectivamente prestada.

recta atribución de los costos incurridos a tal efecto se desplazaría de la Administración al contribuyente domiciliado destinatario de los mismos, en orden a su deducibilidad. Con ello, el riesgo de que se manipulen los costos de los servicios intra-grupo se minimizaría, poniéndose coto a este tipo de maniobras.

Es del caso advertir que una solución como la descrita habría sido planteada en el Foro Conjunto de Precios de Transferencia, desarrollado en Bruselas en el año 2007, para enfrentar la problemática que suscita la atribución de los costos incurridos en la prestación de servicios intra-grupo a nivel internacional. En concreto, con ocasión de ese evento se propuso que las Administraciones Tributarias de los países participantes faciliten la verificación de la documentación sustentatoria de los servicios facturados por la empresa prestadora de los mismos valiéndose de auditores externos que, entre otras cosas, certifiquen que los servicios en cuestión hayan sido efectivamente prestados, pudiendo al mismo tiempo comprobar la correcta atribución de los costos incurridos a favor de los distintos usuarios.<sup>129</sup>

### **6.8. Método del Margen Neto Transaccional (“MMNT”)**

Como ya se ha dicho, para la OCDE el MPCNC y el método de costo incrementado, son los métodos más directos para establecer si las condiciones acordadas entre empresas vinculadas coinciden con las de mercado, tratándose de servicios intra-grupo. No obstante, cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse ninguno de los anteriores métodos, la OCDE recomienda residualmente *“otros métodos para la valorización de estas operaciones que, si bien mantienen para su aplicación un marco de comparabilidad con transacciones independientes -concretamente con las funciones que cada parte de la operación llevada a cabo o con los márgenes netos de beneficio obtenidos-, no se basan exclusivamente en ellos”*.<sup>130</sup> Nos referimos a los métodos comúnmente denominados “métodos no tradicionales” o “métodos basados en utilidades”, cuya aplicación sigue siendo residual cuando, bajo las circunstancias del caso en particular, no resulte apropiado aplicar los métodos tradicionales antes mencionados.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> European Commission - Directorate-General Taxation and Customs Union, EU Joint Transfer Pricing Forum, “Contributions on Centralised Intra-Group Services”, October 23, 2007, Brussels.

<sup>130</sup> SALA GALVÁN, Gemma. Op. Cit., Pág. 108.

<sup>131</sup> Directivas PT OCDE, párrafos 2.2 - 2.8.

De ellos, el método del margen neto transaccional o MMNT, es ampliamente utilizado a nivel internacional, inclusive para la valorización de servicios intra-grupo, donde no se verifica adicionalmente la existencia de intangibles valiosos y significativos utilizados por las partes. Este método funciona de forma muy similar al método del precio de reventa y al método de costo incrementado, aunque consiste en comparar ya no el margen bruto sino el margen neto u operativo obtenido en una operación vinculada, con el obtenido por el mismo contribuyente en una operación no vinculada en circunstancias comparables o apoyándose en los márgenes netos que habitualmente se obtienen en transacciones comparables entre terceros independientes.

De ahí que se pueda utilizar el MMNT desde distintas perspectivas, bien desde la del sujeto no domiciliado que suministra el servicio, bien desde la del contribuyente domiciliado destinatario del mismo, efectuando cuando sea preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. Se aplicará a uno u otro dependiendo de la información que se encuentre disponible y de los hechos y circunstancias del caso concreto. Al respecto, las Directivas PT OCDE señalan que la empresa asociada a la que se aplica el método del margen neto de la operación debería ser la empresa en relación con la cual se han identificado los datos fiables relativos a las operaciones comparables más similares. A menudo, esto implicará elegir a la empresa asociada menos compleja entre las empresas involucradas en la operación vinculada, que además no posea activos intangibles valiosos o activos exclusivos.<sup>132</sup>

No obstante, ha de señalarse que idealmente debiera ser aplicado tomando como referencia al miembro del grupo que realiza el servicio, ya que está diseñado para determinar el valor de mercado, cuando se pueda hacer un análisis individualizado de la transacción, partiendo no sólo de los costos directos e indirectos en que ha incurrido el proveedor de los servicios (como ocurre en el método de costo incrementado) sino también los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y gastos administrativos incurridos para prestarlos, añadiéndoseles a dichos costos y gastos el margen neto u operativo que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes.<sup>133</sup>

---

<sup>132</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 3.18.

<sup>133</sup> En esos casos, para efecto de la aplicación de este método los márgenes netos objeto de comparación generalmente están basados en la relación existente entre la utilidad operativa y la suma de los costos y gastos incurridos en la prestación de los servicios intra-grupo; sin embargo, en algunas ocasiones podría resultar apropiado utilizar lo que se conoce como la “Razón Berry” consistente en relacionar la utilidad bruta entre los gastos operativos.

Uno de los mayores atributos de este método es que no requiere reclasificar los costos y gastos de las empresas o transacciones comparables, ya que al efectuar una comparación a nivel operativo, dicha clasificación no distorsiona el cálculo del margen neto. Más allá de ello, en muchas ocasiones, este método va a plantear las mismas ventajas e inconvenientes que suscita el método de costo incrementado, puesto que su modo de empleo es similar, siempre, claro está, que la empresa asociada a la que se le aplica sea aquella que suministra los servicios, y no la que los recibe, lo cual nos releva de mayores comentarios.

Es preciso, con todo, matizar las anteriores afirmaciones señalando que cuando la aplicación del MMNT recae sobre la empresa domiciliada, destinataria del servicio, normalmente no se logra efectuar una evaluación independiente de la operación vinculada, dada la dificultad de deslindar los resultados netos correspondientes a ella de los demás resultados de la empresa. Así, de no poder hacerse dicha delimitación, en la práctica el método tiende a aplicarse sobre una base demasiado extensa (sobre los resultados totales de la empresa domiciliada), que poco o nada tienen que ver con los generados por la operación vinculada.<sup>134</sup> De ese modo, se estaría vulnerando de forma clara lo previsto tanto en las Directivas PT OCDE (párrafo 3.9), como en el Artículo 112 del Reglamento de la LIR, que establecen, con carácter general, que la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, de acuerdo al método que resulte más apropiado, excepto en los casos en los que no sea posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción, en cuyo caso la evaluación se realizará en forma conjunta usando un mismo método.

Por consiguiente, debe entenderse que la utilización del MMNT desde el punto de vista de la empresa local destinataria del servicio queda confinada a situaciones donde exista la imposibilidad de aplicar de manera adecuada los otros métodos, pudiendo aportar en dichas circunstancias, digamos extremas, una aproximación al valor de mercado de los servicios recibidos. Para ello, como punto de partida, será necesario un análisis funcional de dicha empresa asociada, fijándose el valor de mercado de la operación evaluada indirectamente por referencia al margen neto que el contribuyente obtiene, en comparación con el que obtienen empresas independientes seleccionadas como funcionalmente comparables con aquella. Así, los márgenes netos obtenidos por dichas empresas independientes constituirán el elemento clave de comparación en ese caso. De tal suerte, si el margen neto de la empresa asociada en la operación evaluada se encuentra dentro del

---

<sup>134</sup> SALA GALVÁN, Gemma. Op. Cit., Pág. 127.

rango de márgenes netos de la muestra de empresas comparables, se podrá inferir “razonablemente” que la contraprestación ha sido pactada a valores de mercado, pues de lo contrario el margen neto de la empresa asociada se hubiera encontrado fuera de ese rango.

### 6.9. Facturación o cargo del servicio intra-grupo al costo

Dependiendo del método usado para establecer el valor de mercado tratándose de servicios intra-grupo, cabe preguntarse si sería admisible facturar dichos servicios al costo, es decir, sin que el cargo sea tal que resulte en una utilidad para quien proporciona el servicio. Si bien en una transacción basada en el principio de *arm's length*, una empresa independiente normalmente trataría de efectuar cargos por servicios de tal manera que generaran una utilidad, en lugar de proporcionarlos al costo, existen circunstancias en donde una empresa independiente pudiera estar dispuesta a no obtener una utilidad por la prestación de servicios, prestándolos al costo o incluso a un precio inferior al costo, por ejemplo, “*como forma de ingresar al mercado o aumentar su participación en el mismo u ofreciendo concomitantemente otros servicios o bienes que impliquen un aumento de su rentabilidad global*”.<sup>135</sup>

Sobre este asunto, BIBIANA BUITRAGO DUARTE ha señalado que cuando algunos cargos resulten de una actividad llevada a cabo por terceros (por ejemplo, actividades que no reflejan una participación directa del residente en el extranjero o donde éste únicamente está actuando como un agente o intermediario en la prestación de servicios), dichos cargos no deberían recibir el trato de servicios, sino más bien de costo o gasto para ser reembolsados al costo.<sup>136</sup>

Así, por ejemplo, “*una empresa asociada pudiera incurrir en costos por rentar un espacio de publicidad por cuenta de los miembros del grupo, costos que los miembros de grupo hubieran incurrido directamente si hubieran sido empresas independientes. En ese caso, pudiera ser apropiado transferirle los costos a los receptores del grupo si añadir un margen, y aplicar el margen únicamente incurridos por el intermediario al efectuar la función de agente*”.<sup>137</sup>

Por consiguiente, de acuerdo a las Directivas PT OCDE, no siempre

---

<sup>135</sup> ACOSTA NELL, Milagros y HOUNIE, Isabel. Loc. Cit.

<sup>136</sup> BUITRAGO DUARTE, Bibiana. Op. Cit., Pág. 68.

<sup>137</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.36.

será el caso de que el precio basado en el principio de *arm's length* resulte en una utilidad para una empresa asociada que está efectuando el servicio a las empresas del grupo.<sup>138</sup> Del mismo modo, las regulaciones de precios de transferencia de los Estados Unidos justifican la facturación de servicios intragrupo sin un margen de ganancia cuando el servicio es ocasional y no constituye la actividad normal o recurrente del prestador ni constituye un factor significativo para el éxito o fracaso del negocio.<sup>139</sup> En efecto, como señala RAFAEL A. VARELA PEREYRA en su ponencia, en los Estados Unidos se puede utilizar el denominado Método de Costo de Servicio (SMC), que permite facturar servicios intragrupo al costo, es decir, sin un margen de rentabilidad, “siempre y cuando cumplan con todos los criterios siguientes:

- i. *El servicio debe ser un «servicio cubierto» por la norma reglamentaria respectiva (Un servicio establecido en una «lista blanca» de 101 servicios establecidos en el Rev. Proc. 2007-13, 2007-1 CB 295, que principalmente comprende actividades administrativas, o un servicio donde la mediana del rango de plena competencia de las rentabilidades sobre los costos de estos servicios es menor o igual a 7%);*
- ii. *El servicio no debe estar en la lista «negra» de nueve actividades excluidas, incluyendo la Investigación y Desarrollo, fabricación y financiamiento;*
- iii. *El contribuyente debe mantener sus libros y registros que evidencien la intención de aplicar el Acuerdo al momento de aplicar el método SMC y que permita a la IRS verificar e identificar estos costes y aplicar los correspondientes métodos de asignación y distribución de los desembolsos incurridos al momento de costear estos servicios prestados; y,*
- iv. *El contribuyente debe determinar razonablemente que el servicio no contribuye significativamente a que las transacciones otorguen una ventaja competitiva fiscal, que aumente significativamente el riesgo fundamental de éxito o fracaso del grupo”.*<sup>140</sup>

En el caso peruano, en la medida que nuestro ordenamiento legal habilita tanto a los particulares como a la Administración Tributaria a

---

<sup>138</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 7.33.

<sup>139</sup> ACOSTA NELL, Milagros y HOUNIE, Isabel. Loc. Cit.

<sup>140</sup> VARELA PEREYRA, Rafael A. Infra, Pág. 235.

acudir a lo contemplado en las Directivas PT OCDE para la interpretación de las reglas de precios de transferencia, podría sostenerse que en tanto pueda justificarse por razones de mercado, es posible facturar al costo. No obstante, resultaría conveniente establecer en forma expresa, al interior de nuestra normativa de precios de transferencia, las situaciones en las cuales es admisible facturar servicios al costo sin un margen de ganancia para evitar controversias con relación a este asunto. En ese orden de ideas, RAFAEL A. VARELA PEREYRA considera que debería implementarse un método alternativo de valoración en nuestro país que sea aplicable a los servicios intragrupo, sustentado en normas de “*Safe Harbor*” que sean claramente reglamentadas.<sup>141</sup>

## 6.10. Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

Con relación al régimen de los precios de transferencia en el Perú, ha de señalarse que se ha avanzado mucho en los últimos tiempos. Sin embargo, la regulación actual de precios de transferencia descuida algunos aspectos que son fundamentales. En el ámbito de las prestaciones de servicios intra-grupo, los más significativos derivan precisamente de la insuficiente o escasa regulación interna que se observa para la fijación de los métodos que habrá que utilizarse en esos casos para alcanzar un resultado confiable, sobre todo, si son prestados por sujetos no domiciliados.

En este aspecto, incluso las Directivas PT OCDE no solucionan todos los problemas para la selección de un método concreto, si bien ponen de manifiesto a todas luces la necesidad de reforzar la actual normativa, articulando disposiciones específicas o parámetros, de efecto vinculante, sobre la metodología a emplear, dándoles preferencia obligatoriamente a aquellos métodos que tengan un enfoque “transaccional” o, para decirlo con toda claridad, que puedan aplicarse “operación por operación si se pretende la aproximación más precisa a un valor de mercado equitativo” en concordancia con las más modernas tendencias en el contexto internacional en materia de precios de transferencia.<sup>142</sup>

Si bien en este caso las indicaciones contenidas en las Directivas PT OCDE conducen frecuentemente a la aplicación del MPCNC, o bien, del MCI, lo cierto es que también admiten la utilización del MMNT, basado en la relación entre el margen neto y los costos totales de la operación, todos reconocidos por la OCDE y ampliamente utilizados a

---

<sup>141</sup> Ídem. *Infra*, Pág. 237.

<sup>142</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 3.9.

nivel internacional para la valorización de servicios intra-grupo. Como ya se ha visto, uno de los aspectos más críticos en relación a estos dos últimos métodos reside en la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda realizar su propia verificación de los costos de las actividades ejercidas que finalmente son distribuidos o asignados a las sociedades del grupo que son domiciliadas en el país, sin perjuicio de la inclusión de un margen de ganancia, quedando en una situación de dependencia y por ello de incertidumbre. Esta situación podría originar que la Administración Tributaria dude de su fiabilidad o los considere inadmisibles.

Para DAVID WARTHON ONTANEDA, frente a esta problemática la celebración de Acuerdos Anticipados de Precios (“APAs”) entre el contribuyente y la Administración Tributaria surge como una posible solución para evitar controversias entre ellos, fijando de manera consensuada el precio de transferencia aplicable en cada caso.<sup>143</sup> Como se sabe, dichos convenios tienen por objeto definir el precio, monto de la contraprestación y/o margen de utilidad, así como la metodología que sustenta tales valores que el contribuyente utilizará para la determinación de sus precios en operaciones futuras que realice con partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (también llamados paraísos fiscales).<sup>144</sup>

Sin embargo, el mismo ponente individual hace notar que *“la legislación peruana únicamente contempla la posibilidad de celebrar APA’s unilaterales con contribuyentes domiciliados; acuerdos que únicamente vincularían a la Administración Tributaria peruana y al contribuyente domiciliado, sin involucrar otras jurisdicciones en el caso de servicios internacionales”*, por lo que el cumplimiento de dichos acuerdos no sería exigible fuera de nuestro país.<sup>145</sup> Como consecuencia, podrían surgir situaciones de doble imposición internacional. DAVID WARTHON ONTANEDA lo explica de la siguiente forma:

*“En el caso peruano, resulta evidente que, al no haberse contemplado la posibilidad de celebración de APA’s bilaterales, se habría desatendido el interés del contribuyente en eliminar la doble imposición, tratándose de alcanzar la certeza en la valoración de los servicios internacionales pero respecto de una jurisdicción y no de las otras involucradas en la transacción, sin*

---

<sup>143</sup> WARTHON ONTANEDA, David. *Infra*, Pág. 241.

<sup>144</sup> Artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>145</sup> WARTHON ONTANEDA, David. *Infra*, Pág. 258.



*considerar que los eventuales perjuicios interesan en la misma medida a ambas empresas ya que éstas forman parte de un mismo grupo económico, por lo que aún cuando se perjudique a una empresa respecto de determinada transacción, lo cierto es que el perjuicio alcanzará a ambas*.<sup>146</sup>

Según lo que antecede, DAVID WARTHON ONTANEDA señala en su ponencia que “[c]on la finalidad de asegurar que los precios de las transacciones sean reconocidos por las partes involucradas y sus Administraciones Tributarias, sería recomendable que la legislación peruana contemple la posibilidad de suscribir APA’s bilaterales o multilaterales”. A lo anterior agrega a modo de conclusión que “[s]i bien los CDI’s contienen una posibilidad de realizar ajustes pudiendo lograr similares objetivos que los APA’s bilaterales, éstos no necesariamente garantizan un resultado satisfactorio para las partes involucradas, puesto que cabe la posibilidad de que las Administraciones Tributarias no lleguen a un acuerdo respecto al ajuste”.<sup>147</sup>

## 7. LOS ACUERDOS DE CONTRIBUCIÓN DE COSTOS (“ACC”)

En las páginas que siguen se buscará determinar si existen diferencias entre el tratamiento tributario de los servicios internacionales con destinatarios individualizados o colectivos y los denominados “ACCs” donde un grupo de empresas, normalmente vinculadas, producen o suministran conjuntamente “servicios”, compartiendo los costos derivados de dicho “pool”. En concreto, se desea establecer si las contribuciones que realizan los participantes domiciliados que utilizan los servicios centralizados derivados de un ACC deben recibir el mismo tratamiento en el país que el pago de un servicio, teniendo en cuenta la proliferación de los denominados “centros de servicios compartidos” a nivel regional.

Un ACC (comúnmente conocidos como “*cost contribution arrangements*”, en la terminología anglosajona), es un contrato que tiene como objeto fundamental financiar de manera conjunta cualquier actividad en beneficio mutuo de los participantes, tales como, servicios de administración y finanzas centralizados, la producción de bienes físicos o el desarrollo de un intangible, por lo general, dentro del ámbito de un grupo multinacional.<sup>148</sup>

---

<sup>146</sup> Ídem. Infra, Pág. 254.

<sup>147</sup> Ídem. Infra, Pág. 258.

<sup>148</sup> Para Tulio Rosembuj los Acuerdos de Reparto de Costos (ARC) previstos en la

Está en la esencia de un ACC la formación de un “pool” de aportes, sean en dinero o en especie, que les permita a los participantes (generalmente empresas vinculadas) la obtención de ventajas recíprocas, directas o indirectas. Esta clase de acuerdos sirve para determinar cómo y en qué medida se deben compartir los costos incurridos por una o más de las empresas del grupo (muchas veces, la casa matriz) o una entidad de propósito específico (centro de servicios compartidos) en provecho de todas o parte de las demás sociedades que lo integran.<sup>149</sup> “Al participante debe asignársele un interés beneficioso en la propiedad o servicios que son sujeto del ACC y tener expectativas razonables de explotar o usar el interés que le ha sido asignado”.<sup>150</sup>

Efectivamente, es inherente a los ACCs que todos los participantes -incluyendo aquellos domiciliados en el Perú- tengan un interés en la propiedad, actividades o servicios que surjan del ACC, que sea proporcional a su aportación individual. En esa medida, la contribución a los costos de los miembros que forman parte del arreglo debe ser proporcional a los beneficios esperados por cada uno de ellos e idealmente debe ser establecida desde el inicio. En tal sentido, el aporte de cada participante y la expectativa realista de un beneficio deben ser tales que cualquier parte independiente, bajo circunstancias similares, habría estado dispuesta a asumir los mismos costos y riesgos por el mismo beneficio esperado.

Cabe señalar que cuando se suscribe esta clase de acuerdos, las partes cuentan con la posibilidad de entrar y/o salir, mediante el pago de una contribución “buy in”, que es el pago por la entrada que debe satisfacer la nueva persona o entidad que ingresa en el ACC y “buy out”, que es el cobro por la salida o la compensación al participante que se retira de un ACC como consecuencia de su interés en el resultado de las actividades históricas. Conforme lo expresa TULLIO ROSEMBUJ “[s]e paga por lo que se obtiene, pero, también, por estar”.<sup>151</sup>

No hay normas específicas en las leyes peruanas que regulen los

---

legislación de los Estados Unidos no son semejantes a los ACC de la OCDE dado que los primeros atienden exclusivamente al desarrollo de uno o más intangibles o de nuevos proyectos, en tanto que los segundos son mucho más amplios, pudiendo tener como finalidad financiar de manera conjunta el desarrollo, producción u obtención de cualquier activo, servicio o derecho en la búsqueda de beneficios recíprocos. Véase ROSEMBUJ, Tulio. Ob. Cit.

<sup>149</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Pág. 299.

<sup>150</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 8.10.

<sup>151</sup> ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., Pág. 93.

ACCs. Sin embargo, comoquiera que los ACCs normalmente son celebrados entre empresas vinculadas, en ese contexto dichos acuerdos se encuentran sujetos a las normas que habitualmente se denominan de “precios de transferencia”. Al respecto, conviene tener en cuenta que el literal h) del Artículo 32-A de la LIR estipula que para la interpretación de las disposiciones de precios de transferencia vigentes en nuestro país, serán de aplicación las Directivas PT OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por dicha Ley.

El concepto de los ACC se encuentra ampliamente desarrollado en el capítulo VIII de las Directivas PT OCDE, dedicado exclusivamente a ellos. De acuerdo a lo contemplado en ese capítulo, un ACC es una estructura de conceptos acordados entre empresas con el fin compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos, y para determinar la naturaleza y magnitud de los intereses de cada participante en esos activos, servicios o derechos. Como bien observa TULLIO ROSEMBUJ, las Directivas PT OCDE fijan los alcances de ese concepto, de esa manera, en base a cuatro elementos principales:

- Acuerdo contractual entre empresas vinculadas o empresas independientes;
- División de costos y riesgos;
- Desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos; y,
- Determinación de la naturaleza y extensión de la parte proporcional de cada participante en los beneficios futuros esperados.<sup>152</sup>

Quizás el aspecto más llamativo de la regulación de los ACC en las Directivas PT OCDE reside en que somete a la contribución y reparto de costos al principio de libre competencia o “*arm’s length principle*”, como comúnmente se le conoce en el ámbito internacional.<sup>153</sup> “Bajo el

---

<sup>152</sup> Ídem, Op. Cit., Pág. 98.

<sup>153</sup> Lo que en definitiva establece el principio de libre competencia o “*arm’s length principle*”, como se le denomina en la terminología anglosajona, es que para fines fiscales, las empresas vinculadas deben comportarse como dos empresas independientes lo harían cuando realizan transacciones comerciales. En tal sentido, deben actuar como si tuvieran voluntades o intereses contrapuestos para que pueda aceptarse que los precios pactados entre sí son los propios del mercado. Conforme a ello, se puede decir que el principio *arm’s length* está dirigido a otorgar un tratamiento igualitario para fines fiscales a las empresas

*principio de arm's length el valor de la contribución de cada participante deberá ser congruente con el valor que las empresas independientes hubieran asignado a la contribución en circunstancias comparables*".<sup>154</sup> Por lo general, se da por sentado que el valor de la contribución para solventar los costos del emprendimiento sería fijado por partes independientes de manera proporcional a los beneficios razonablemente esperados por cada una de ellas, en base a estimaciones aceptadas al momento de celebrar el contrato, por ejemplo, en cuanto al volumen de ventas, ingresos, utilidad bruta u operativa, unidades producidas o vendidas, penetración de mercados u otros criterios de asignación análogos.

A lo anterior puede añadirse, siguiendo a BIBIANA BUITRAGO DUARTE que "[d]entro de los principales beneficios que se derivan de los ACC se cuentan el ahorro de costos, la centralización de funciones, la eliminación de actividades duplicadas y la unificación de criterios a través de la implementación de prácticas comunes".<sup>155</sup> En estos casos, cada participante asumirá una parte equitativa de los costos incurridos para generarlos, y, en contrapartida, tendrá derecho a una parte equitativa de los resultados o beneficios de la actividad objeto del ACC, que podrán materializarse ya sea en forma de un ahorro de costos o en la generación de ingresos.

Es preciso mencionar que los ACCs más frecuentemente encontrados son aquellos dirigidos al desarrollo compartido de intangibles, en donde a cambio de sus aportes cada participante recibe una porción de los derechos de la propiedad desarrollada o derechos patrimoniales sobre el intangible que conllevan el derecho a su explotación económica, por ejemplo en un ámbito territorial o área geográfica preestablecida, sin que haya necesidad dentro de ese marco contractual de efectuar pagos por concepto de regalías por su uso o explotación, que pudieran estar sujetos a retención en la fuente sobre su importe bruto.

Los derechos individuales obtenidos por los participantes pueden constituir una propiedad legal real o, en forma alternativa, pudiera suceder que únicamente uno de los participantes sea el propietario legal del intangible pero desde un punto de vista económico todos los participantes son copropietarios.<sup>156</sup> En aquellos casos en donde un participante adquiere, de conformidad con las condiciones convenidas

---

vinculadas y a las empresas independientes.

<sup>154</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 8.14.

<sup>155</sup> BUITRAGO DUARTE, Bibiana. Op. Cit., Pág. 64.

<sup>156</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 8.6.

en un ACC, los derechos patrimoniales sobre el intangible desarrollado que conllevan el derecho a su explotación económica, no existe la necesidad de un pago por regalías o cualquier otro pago por el uso del intangible. Planteadas de esta manera, las contribuciones al ACC no constituyen regalías, sino la contraprestación por los derechos patrimoniales que el participante ha adquirido. Los ACC se presentan, en este contexto, como una herramienta de planeamiento tributario para muchas compañías. BIBIANA BUITRAGO DUARTE, explica con claridad el punto:

*“Estos acuerdos son particularmente benéficos cuando el desarrollo global de una actividad puede de otra forma requerir un acuerdo de licencia global, que es difícil de administrar y puede resultar una carga tributaria adicional, bajo la forma de retención en la fuente, además del posible sometimiento a una investigación por parte de las autoridades tributarias. Ello, habida cuenta de que los pagos efectuados por los participantes no se enmarcarán bajo concepto de regalías que son comúnmente sometidos a una imposición mayor sino que se tomarán como pagos del proyecto de desarrollo conjunto; es decir, que todos los pagos diferentes a los buy-ins, son generalmente considerados para el pagador como costos de desarrollo de intangibles (incluidos servicios) y, para el beneficio (receptor de los pagos), reembolsos por el mismo concepto, y en tal virtud se generan las respectivas implicancias fiscales”.<sup>157</sup>*

Si bien los ACC para el desarrollo de intangibles son tal vez los más comunes, lo cierto es que este tipo de acuerdos puede comprender cualquier actividad que suponga beneficios recíprocos para las partes, pudiendo perfectamente tener por objeto compartir costos y riesgos para obtener servicios de grupo o servicios colectivos (v. gr. servicios intra-grupo). En ese orden de ideas, ALBERTO XAVIER sostiene que en esos casos los ACC tienen las siguientes características:

1. Los servicios a que corresponden atribuyen a sus destinatarios un beneficio o ventaja colectiva o global, en el sentido de que el gasto o costo se orienta al interés de todos, indistintamente, en conjunto, de modo tal que el valor del beneficio o ventaja individual de cada uno no es determinable “a priori”.
2. La retribución de los servicios es objeto de un contrato plurilateral en que interviene el prestador y los diversos beneficiarios y no de

---

<sup>157</sup> BUITRAGO DUARTE, Bibiana. Op. Cit., Pág. 65.

un contrato bilateral, como sucede en los servicios aislados o individualizados.

3. Los servicios son duraderos, prestados sobre una base de continuidad, y no instantáneos o limitados en el tiempo, como los servicios aislados o individualizados.
4. La remuneración de los servicios no presupone su uso efectivo, como los servicios individualizados, sino la simple colocación a la disposición, o sea, la atribución de un beneficio o ventaja potencial, remunerada en un sistema de “partidor” o “conciliación” (on call).
5. La determinación de la ventaja individual y la consiguiente medida de repartición de los costos es hecho por métodos indirectos, por estimaciones basadas en ciertos criterios, y no por una determinación directa de la ventaja obtenida, como sucede en los servicios individualizados.<sup>158</sup>

Con arreglo a las Directivas PT OCDE si el ACC está relacionado con la prestación de servicios entre entidades vinculadas, en los términos precedentemente expuestos, la primera cuestión a resolver será si los servicios se han prestado efectivamente. En caso de concluirse que existe un servicio intragrupo, por haberse demostrado que ha sido prestado, debe determinarse si el precio o monto de la contraprestación pactado es consistente con el que hubiera sido acordado con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares de acuerdo al principio de “*arm’s length*”.

De acuerdo a las Directivas PT OCDE, la actividad o servicio que da lugar al cargo por parte del residente en el extranjero debe proporcionar un valor económico o comercial que mejore la posición comercial de todos los participantes, incluyendo de aquellos domiciliados en el Perú, para lo cual habrá que evaluar si una empresa independiente, en circunstancias similares, hubiera estado dispuesta a pagar por las actividades o los servicios que les fueron prestados. En caso que no haya utilidad o beneficio para el receptor no se configura el servicio intragrupo y por tanto esa actividad no amerita el cargo correspondiente. Este criterio de las Directivas PT OCDE es consistente con el principio de causalidad enunciado en el Artículo 37 de la LIR, conforme al cual son admisibles todos los gastos de las empresas que guarden una relación causal directa con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

---

<sup>158</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit., Págs. 301- 302.

Para poder comprobar que los servicios efectivamente se llevaron a cabo por la entidad encargada de prestarlos y poder deducir en el país el gasto correspondiente a las aportaciones al ACC, se deberá tener a disposición toda la documentación relacionada con las funciones, gastos, costos y desembolsos incurridos en beneficio de los participantes en el ACC. Además, los participantes domiciliados que realicen aportaciones a favor de entidades del exterior deberán acreditar en forma fehaciente y razonable el gasto con elementos probatorios como son los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, debiendo constar en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y monto de la misma.<sup>159</sup> Asimismo, aunque no es un requisito legal para la deducción de pagos a partes relacionadas en el extranjero, los contratos son necesarios y se deben conservar como parte de la documentación que demuestre la intención formal de las partes.

En este contexto, hay que subrayar que aún se discute si las contribuciones hechas por los miembros de un grupo, en el caso de servicios colectivos o de grupo, tienen naturaleza de pago o retribución por la prestación de servicios o si, por el contrario, tienen naturaleza de un reembolso de gastos. Bajo la primera posición, cuando el ACC se refiera a la prestación de servicios, la contribución que realizan los participantes debe recibir el mismo tratamiento que el pago por un servicio. Es decir, los pagos serán considerados rentas de fuente peruana y sometidos a tributación a través de la retención en la fuente, cuando sean originados en la prestación de servicios por no domiciliados en territorio nacional, o se trate asistencia técnica o de servicios digitales, utilizados económicamente en el Perú por la empresa domiciliada que deduce el gasto por ese concepto, ya sea que estos últimos se desarrollen en el país o se presten desde el exterior.

Tal interpretación, por lo demás, es acorde con lo dispuesto en las Directivas PT OCDE, conforme a las cuales las contribuciones realizadas por un participante al ACC deben ser consideradas para fines fiscales de la misma manera que serían aplicables bajo las reglas generales del (los) sistema(s) fiscal(es) aplicable(s) a ese participante si las contribuciones hubieran sido efectuadas sin que mediara un ACC para la actividad que está sujeta al ACC. La naturaleza de la contribución dependerá de la naturaleza de la actividad que está siendo asumida por el ACC y determinará cómo sea percibida para fines fiscales. Frecuentemente, las contribuciones serían tratadas como gastos deduci-

---

<sup>159</sup> Ver último párrafo del Artículo 51-A de la LIR.

bles tomando en consideración este criterio. Ninguna parte de la contribución al ACC podrá formar parte de una regalía por el uso de propiedad intangible, excepto en la medida que la contribución le concede a quien contribuye a obtener únicamente un derecho a usar la propiedad intangible que pertenece a un participante (o a una tercer parte) y quien contribuye no obtiene un beneficio en la propiedad intangible.<sup>160</sup>

Los que sostienen la tesis opuesta (que a nuestro juicio es polémica y altamente cuestionable) argumentan que las contribuciones que, en su conjunto, sólo procuren cubrir los costos derivados de la efectiva prestación de los servicios por una empresa del grupo a las demás empresas que lo integran, sin un elemento de utilidad adicional, corresponden, efectivamente, a un reembolso de gastos incurridos para brindar el servicio, no estando sujetos a imposición en la medida que no constituyen ganancia o renta del prestador. Si, no obstante, exceden el costo efectivo, el exceso constituye renta del prestador.<sup>161</sup> En ese caso, la parte del ingreso que excede del costo incurrido podría encontrarse gravada siempre, claro está, que califique como renta de fuente peruana.

Finalmente, cabe señalar que si los pagos son efectuados a una empresa peruana los ingresos que ésta perciba constituirán rentas de tercera categoría y estarán gravados con el Impuesto a la Renta. En efecto, califica como rentas de tercera categoría todo ingreso gravado obtenido por una empresa domiciliada en el país aun cuando no corresponda a su giro de negocio. En ese caso, el impuesto se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta. Así se desprende del inciso c) del Artículo 28 y del Artículo 55 de la LIR.

## **8. MEDIDAS DE FOMENTO A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**

En ciertos países exportadores de servicios técnicos se vienen otorgando incentivos tributarios para aquellas empresas que prestan servicios a favor de extranjeros o no domiciliados. Por mencionar sólo un caso, en Uruguay se han implementado diversos regímenes e incentivos tributarios para fomentar la prestación de determinados servicios desde ese país, tanto en la región como fuera de ella. Así, por ejemplo, existen (i) zonas francas que gozan de amplias exoneraciones que aplican a servicios que se presentan desde esas áreas del territorio uru-

---

<sup>160</sup> Directivas PT OCDE, párrafo 8.23.

<sup>161</sup> XAVIER, Alberto Op. Cit., Pág. 304.



guayo; (ii) regímenes especiales para actividades de intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente en el extranjero; (iii) exoneraciones de impuestos por diez años aplicables a actividades desarrolladas por centros de atención a distancia, siempre que generen como mínimo ciento cincuenta puestos de trabajo calificado directo y los servicios sean íntegramente aprovechados en el exterior; y, (iv) se exoneran las rentas derivadas de investigación y desarrollo en áreas de biotecnología y bioinformática, así como las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de ciertos servicios vinculados a los mismos.<sup>162</sup>

Como lo indica RAFAEL A. VARELA PEREYRA en su ponencia, en nuestro país, en el ejercicio 2011 se promulgó la Ley 29646 - Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, con el objeto de establecer el marco normativo para el fomento del comercio exterior de servicios, por ser un sector estratégico y prioritario para el Estado peruano en la generación de empleo calificado, divisas e inversión en el país.<sup>163</sup> Sin embargo, los alcances de dicha Ley se encuentran circunscritos al ámbito del Impuesto General a las Ventas, no habiéndose dictado medidas similares para efectos de la imposición a la renta de los servicios internacionales, prestados desde territorio nacional hacia el territorio de otro país o, en general, de servicios prestados a favor de no domiciliados.

En tal sentido, debería evaluarse la conveniencia de implementar disposiciones de tal naturaleza que permitan incrementar la oferta exportable de asistencia o servicios técnicos y, en general, de cualquier otro servicio que pudiera tener demanda en el mercado internacional.

Debe tenerse presente que para reducir los niveles de desempleo y lograr una mejora en la calidad de vida de los peruanos, el país deberá migrar de una economía principalmente exportadora de materias primas, basada en sus recursos naturales, a una economía donde se desarrolle el sector de servicios, cada vez con mayor componente técnico y especializado. En una economía como la nuestra en la que más que nunca necesitamos emprendedores, es ahí donde se generarán grandes oportunidades en los próximos diez años y la tributación no debe representar un obstáculo.

---

<sup>162</sup> ACOSTA NELL, Milagros y HOUNIE, Isabel. Loc. Cit.

<sup>163</sup> VARELA PEREYRA. *Infra*, Pág. 229.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Dados los avances de la tecnología y de las telecomunicaciones los servicios internacionales son cada vez más sofisticados. Por ello, nuestra legislación del Impuesto a la Renta debe tener la capacidad de adecuarse a los constantes cambios que se produzcan en ese campo, respetando de manera estricta los principios fundamentales recogidos en nuestra Constitución, tales como los principios de reserva de ley, de igualdad y de no confiscatoriedad. Se trata de un desafío enorme puesto que las empresas a nivel mundial tratan permanentemente de favorecer la aparición de nuevas generaciones de servicios explotando lo mejor posible las tecnologías que van desarrollándose día a día. Sin embargo, deben hacerse todos los esfuerzos para evitar que la tributación termine convirtiéndose en una valla infranqueable que impida el desarrollo de los intercambios de servicios, en ambos sentidos, entre nuestro país y el extranjero.
2. En el Artículo 37 de la LIR se recoge lo que en doctrina y jurisprudencia se denomina “principio de causalidad”, según el cual son deducibles de la renta bruta *“los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley”*. Bajo este principio, son admisibles todos los gastos correspondientes a servicios facturados por empresas no domiciliadas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. La necesidad del gasto deberá ser evaluada y, en su caso, evidenciada en cada situación singular, según el giro del negocio del contribuyente y el tipo de servicio de que se trate.
3. La carga de la prueba sobre la fehaciencia del gasto corresponde al contribuyente que alega haber recibido un servicio, criterio que ha sido validado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones.
4. La ausencia de regulación sobre los medios probatorios que deben conservar los contribuyentes para sustentar gastos relativos a servicios de no domiciliados, puede conceder un margen excesivo de discrecionalidad al procedimiento de verificación de la Administración Tributaria, quedando el contribuyente a expensas de la no siempre lógica y razonable actuación pública, en perjuicio claro de la seguridad jurídica, *“en el sentido de previsibilidad, como derecho a conocer de forma anticipada las consecuencias fiscales de las ac-*

*tuaciones que se quieren llevar a cabo*".<sup>164</sup> El establecimiento de requisitos específicos de documentación sustentatoria podría ofrecer una solución al problema de acreditación de los gastos que van a adquirir la naturaleza de deducibles.

5. Tratándose de los sujetos no domiciliados (así como de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras), la aplicación del tributo está supeditada a que la fuente generadora de la renta se ubique en nuestro país. La determinación del lugar de ubicación de la fuente productora de la renta, por lo tanto, es fundamental en su caso porque dependiendo de la respuesta, existirá o no la obligación de tributar en el país.
6. La LIR establece puntualmente cuáles son las rentas de fuente peruana. Las no consideradas quedan excluidas de ese concepto.
7. En cuanto a las rentas obtenidas por asistencia técnica y los servicios digitales en dicha normativa se ha abandonado la noción clásica de la fuente de la renta, según la cual ésta se localiza en el lugar donde es ejercida la actividad, para adoptar en su lugar el estándar de utilización económica (este último, tradicionalmente empleado para determinar la fuente de las rentas provenientes de la explotación de capitales o derechos).
8. La experiencia demuestra que las disposiciones que regulan la asistencia técnica y los servicios digitales presentan problemas evidentes de aplicación. Una primera cuestión a la que debemos referirnos se deriva del proceso aplicativo del derecho, de buscar el sentido y alcance de las normas que se han de aplicar, es decir, de la tarea concreta de interpretarlas dado que las descripciones establecidas en dicha normativa adolecen de cierta ambigüedad. En segundo lugar, se encuentran las dificultades de orden práctico en el proceso destinado a determinar si algunos tipos de servicios encuadran en dichas definiciones, el cual siendo altamente subjetivo, produce una cierta incertidumbre en los contribuyentes y responsables, como son los agentes de retención, atentando contra la seguridad jurídica. De ese modo, pueden generarse problemas de interpretación y calificación importantes en ausencia de mayores precisiones.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> VILLAVERDE GÓMEZ, M. B., "Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela 2005, Pág. 198.

<sup>165</sup> Siguiendo a CÉSAR GARCÍA NOVOA, en términos generales, la "interpreta-

9. En vista de las consideraciones precedentes, es necesario que se dicten disposiciones reglamentarias o pronunciamientos jurisprudenciales que delimiten con claridad y exactitud el significado de los conceptos de asistencia técnica y servicios digitales para facilitar la determinación de las actividades u operaciones que quedan comprendidas o excluidas de sus alcances, de manera más objetiva. En ese proceso de reglamentación, debe evaluarse la conveniencia de señalar los distintos supuestos en los cuales se entiende configurada la asistencia técnica y los servicios digitales, según el caso, a través de la enumeración ejemplificativa o taxativa de casos concretos en lugar de establecer criterios genéricos en los que encuadrar los diferentes supuestos que en la realidad empresarial se vayan produciendo. Para lograr el objetivo que se persigue, sin embargo, esa tendría que ser una tarea dinámica, sujeta a revisiones periódicas. Bajo ese esquema, todos aquellos supuestos de hecho no considerados normativamente no recibirían el tratamiento que se le confiere a la asistencia técnica y servicios digitales.
10. La tasa de Impuesto de 15% aplicable a las rentas obtenidas por personas jurídicas no domiciliadas por asistencia técnica utilizada económicamente en el país no está supeditada al cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el inciso f) del Artículo 56 de la LIR.
11. La presunción establecida en el inciso c) del Artículo 48 aplicable a las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados a raíz de actividades de transporte internacional, llevadas a cabo parte en el país y parte en el extranjero, irá perdiendo contenido en la medida que el Perú vaya suscribiendo mayores CDI's y convenios de reciprocidad, dado que en ese caso dichas rentas dejarán de estar gravadas en el país.
12. Los CDI's suscritos por el Perú se apartan del Modelo de la OCDE y en algunos aspectos, incluso del Modelo de la ONU, en relación con el gravamen de los servicios en general y de la asistencia técnica en particular. En definitiva, la forma de gravamen de los

---

ción” puede entenderse como la atribución de un significado al texto normativo que se ha de aplicar, incorporando siempre un problema de comprensión de lenguaje, en tanto que podemos entender la “calificación” como el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del derecho con el fin de analizar aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. Véase GARCÍA NOVOA, César. *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*. Op. Cit., Págs. 1-3.

servicios depende del CDI concreto. En la mayoría de ellos, los pagos vinculados a prestaciones de servicios por parte de empresas se encuadran en el Artículo sobre beneficios empresariales (Artículo 7) y, en consecuencia, están sometidos a la regla de establecimiento permanente (sólo existirá gravamen en el Estado del pagador si el prestador tiene allí un EP).

13. En el CDI con Brasil, sin embargo, los servicios son gravados como si se tratase de “regalías” (Artículo 12), obviando de ese modo las dificultades técnicas e interpretativas que plantea la aplicación de la regla de establecimiento permanente. De ese modo, las rentas provenientes de servicios empresariales, de asistencia técnica, servicios técnicos, digitales y de consultoría de empresas brasileñas pueden someterse a imposición en el país mediante el mecanismo de la retención en la fuente, con una limitación en la tasa del impuesto de 15%.
14. En el caso del CDI celebrado con México el plazo necesario para considerar que existe un establecimiento permanente es menor tratándose de la “asistencia técnica que en el caso de todos los demás servicios” (v. gr. 90 vs. 183 días). Ese tratamiento diferenciado puede dar lugar a problemas de caracterización dado que los contribuyentes tendrán un incentivo para que supuestos de asistencia técnica sean incluidos de manera forzada en la regla aplicable a los servicios en general para no producir un establecimiento permanente, teniendo en cuenta los plazos considerados para en uno y otro caso.
15. Según el Artículo 14 de la Decisión 578 de la CAN, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, presumiéndose que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el gasto correspondiente. No obstante lo señalado, se discute si dichas rentas se gravan en el país de la empresa que presta el servicio y que, por tanto, reconoce los beneficios (rentas) provenientes de dicha actividad o, por el contrario, si deben gravarse en el Estado de la fuente, debido a que es donde el usuario del servicio registra el gasto correspondiente. Planteada así la controversia, deberían adoptarse las medidas correspondientes para aclarar este asunto de manera definitiva y uniforme dentro de la CAN, considerando los pronunciamientos al respecto emitidos por las autoridades peruanas y las extranjeras (por ejemplo la DIAN de Colombia).

16. Teniendo en cuenta la naturaleza dual de los CDI's, que son tratados internacionales y, al mismo tiempo, forman parte del ordenamiento interno, la calificación de la existencia o no de un establecimiento permanente en nuestro país debe necesariamente hacerse ponderando lo que ellos dispongan al efecto, incluso cuando los supuestos de establecimiento permanente comprendidos en dichos convenios no coincidan con los previstos en la legislación unilateral peruana; en cuyo caso, será la definición convencional la que se aplique con carácter prevalente para propósitos de delimitar en cada caso concreto el alcance y significado de ese concepto.

En todo caso, las rentas de fuente peruana que se atribuyan a dichos establecimientos permanentes tributarán con el Impuesto a la Renta peruano conforme a las reglas generales previstas para las personas jurídicas domiciliadas, con todo lo que ello implica, no estando por tanto sujetas a retención definitiva en la fuente.

17. La atribución de beneficios (v.gr. renta neta) al establecimiento permanente debe hacerse en función del denominado criterio de la "entidad funcionalmente separada", considerando al establecimiento permanente para esos efectos como una empresa hipotéticamente distinta y funcionalmente separada de las restantes partes de la empresa a la que pertenece.
18. Los CDI's suscritos por el Perú no han acogido el criterio de la fuerza de la atracción en virtud del cual cualquier renta obtenida por el contribuyente no domiciliado puede ser atribuida, por su mera existencia, a un establecimiento permanente del mismo contribuyente situado en dicho territorio, aun cuando no medie una conexión económica entre las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente y la renta obtenida.
19. Tras diez años de vigencia, debe mejorarse la actual regulación de precios de transferencia. En concreto, es necesario articular normas específicas dentro de nuestro ordenamiento para la valoración de servicios desarrollados entre entidades vinculadas, principalmente cuando provienen del exterior. La definición de la metodología que deberá emplearse para alcanzar su precio de mercado, así como la perspectiva de análisis que debe preferirse, son dos de los aspectos más urgentes que debieran ser aclarados en la normativa interna a efectos de dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las actuaciones administrativas de comprobación. Es importante, sin embargo, que la fórmula que se adopte se encuentre alineada con los principios de las Directivas PT OCDE,

pudiéndose tal vez incorporar determinados elementos que aumenten la eficacia de la norma para reducir las posibilidades de reparos o cuestionamientos que dentro de los procedimientos de fiscalización pueden presentarse.

20. Debe evaluarse la adopción en nuestra normativa de precios de transferencia de *safe harbors* o de métodos específicos para servicios intra-grupo, como el *services cost method* de los Estados Unidos que permita la facturación de servicios al costo (sin margen de ganancia) entre partes vinculadas, cuando técnicamente resulta lo más apropiado.
21. Con la finalidad de asegurar que los precios de las transacciones sean reconocidos por las partes involucradas y sus Administraciones Tributarias, sería recomendable que la legislación peruana contemple la posibilidad de suscribir APA's bilaterales o multilaterales.
22. No existen diferencias entre el tratamiento del Impuesto a la Renta aplicable a los pagos por servicios de no domiciliados, con destinatarios individualizados o colectivos, y las contribuciones que realizan los participantes domiciliados de los denominados "acuerdos de contribución de costos" o "ACCs". En tal sentido, las contribuciones al "ACC" deberán ser tratadas como cualquier otro pago por servicios prestados por un no domiciliado, encontrándose sujetas a retención en tanto califiquen como rentas de fuente peruana. La naturaleza de la renta dependerá del tipo de servicio de que se trate en cada caso. A su vez, las aportaciones al ACC que haya asumido la empresa domiciliada adquirirán la condición de deducibles siempre que el gasto cumpla con el principio de causalidad consagrado en nuestra legislación.
23. En ciertos países exportadores de servicios técnicos, tales como España, Bélgica, Holanda, India, Luxemburgo y Hungría, se vendrían otorgando incentivos tributarios para aquellas empresas que prestan servicios a favor de extranjeros o no domiciliados. En tal sentido, deben analizarse las ventajas y desventajas de establecer en nuestro país un marco normativo relativo al Impuesto a la Renta para fomentar la exportación de las diversas modalidades de servicios.

Lima, octubre de 2011.





# **Ponencias Individuales**

