

Consideraciones sobre la definición de Regalías en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil

Ramón Bueno Tizón Vivar*
Ponente Individual

1. INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de 2010 entró en vigencia el Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta (en adelante, CDI Perú-Brasil).¹ Con la vigencia del mencionado convenio para evitar la doble imposición (CDI), Perú suma su tercer convenio bilateral (los dos restantes son los CDI suscritos con Chile y Canadá), los cuales junto con la Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal entre los países de la Comunidad Andina, conforman el marco legal suscrito por el Perú y actualmente vigente en nuestra legislación en materia de doble imposición internacional.

Si bien Perú continúa muy rezagado en comparación con los países vecinos² y la comunidad internacional en lo que respecta a acuerdos bilaterales y multilaterales sobre doble imposición internacional, la suscripción y entrada en vigencia del CDI Perú-Brasil constituye un

* Abogado por la Universidad de Lima. LL.M. en Tributación Internacional por el Frederick G. Levin College of Law de la Universidad de Florida. Asociado Principal en el área tributaria de Payet Rey Cauvi Abogados.

¹ Si bien formalmente el CDI Perú-Brasil entró en vigor el 14 de agosto de 2009 según Resolución Legislativa 29233, ratificada por Decreto Supremo 019-2008-RE, se debe tener en cuenta que el Impuesto a la Renta en el Perú es un tributo de periodicidad anual, cuyas modificaciones entran en vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente. En consecuencia, las normas del CDI Perú-Brasil resultan aplicables recién a partir del 1 de enero de 2010.

² Por ejemplo, México tiene 41 CDI suscritos y vigentes, Brasil tiene 29, Chile 24 y Argentina 17 (fuente: INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *Tax Research Platform* (www.ibfd.org)).

avance significativo no solo desde el punto de vista jurídico sino económico. Brasil tiene una de las economías más poderosas del mundo, siendo la primera economía de América Latina, por delante de México, Venezuela y Argentina, y la séptima a nivel mundial.³ Asimismo, en los últimos años las inversiones brasileñas en Perú se han incrementado significativamente, siendo Brasil, hoy en día, uno de los principales socios económicos del Perú.⁴ A ello hay que sumarle el hecho de que la economía peruana ha venido creciendo en forma sostenida durante las dos últimas décadas, constituyendo la economía con mayor crecimiento a nivel latinoamericano.⁵ Bajo dicho orden de ideas, el CDI Perú-Brasil tiene un alcance significativo y especial, al representar el acuerdo en materia impositiva de dos países que son aliados económicos y cuyas respectivas economías juegan un rol protagónico tanto a nivel regional como a nivel mundial.

A pesar de que Brasil y Perú no son miembros plenos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el CDI Perú-Brasil sigue los lineamientos del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, el Modelo OCDE), con algunas variantes. Como sabemos, en líneas generales el Modelo OCDE privilegia la tributación exclusiva en el país⁶ de la residencia -cobrando especial relevancia la noción del establecimiento permanente-, salvo casos particulares en los que el Modelo OCDE permite la tributación compartida.

Las rentas pasivas tales como dividendos e intereses constituyen un claro ejemplo de tributación compartida para el Modelo OCDE. Los dividendos y los intereses pueden someterse a tributación tanto en el país de la fuente como en el país de la residencia. Esta posición es re-

³ Según el Banco Mundial, el Producto Bruto Interno de Brasil en el año 2010 fue de USD 2,087 billones de dólares. Fuente: <http://siteresources.worldbank.org/DATASTATISTICS/Resources/GDP.pdf>

⁴ Según cifras publicadas por la Embajada de Brasil en el Perú, durante el año 2010, el intercambio comercial Perú-Brasil superó los USD 2,632 millones de dólares, con un saldo favorable para Brasil de USD 1,030 millones. Fuente: <http://www.embajadabrasil.org.pe/archivos/BOLETINEMBAJADAFINAL.pdf>

⁵ Según JP Morgan, el Perú tendrá el mayor crecimiento en el continente latinoamericano el próximo año 2012, estimándose un crecimiento de 5.5%. Fuente: <http://elcomercio.pe/economia/1014777/noticia-economia-peruana-seria-mayor-crecimiento-latinoamerica-2012>

⁶ En el presente trabajo, utilizaremos el término “país” en lugar de “Estado”. Ello, toda vez que Brasil es una República Federativa, con leyes federales, estatales y municipales en materia tributaria, lo cual lo convierte en uno de los sistemas tributarios más complejos del mundo.

cogida como tal en el CDI Perú-Brasil. Sin embargo, no sucede lo mismo en el caso concreto de las regalías.

Tratándose de las regalías, si bien el Modelo OCDE recomienda la tributación exclusiva en el país de la residencia, los CDI negociados y suscritos por países importadores de capital tienden a permitir la tributación compartida, sujeta a límites cuantitativos, lo que los acerca más al Modelo de Convenio de las Naciones Unidas.

En esa línea, el CDI Perú Brasil consagra una tributación compartida para las regalías, las cuales pueden someterse a imposición tanto en el país de la residencia como en el país de la fuente, sujeto en este último caso a un límite del 15% del importe bruto de las citadas regalías. Sin embargo, al momento de definir lo que debe entenderse por regalías, el CDI Perú Brasil va incluso más allá. El Protocolo del CDI Perú-Brasil establece que las disposiciones sobre regalías se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. Textualmente se indica que lo dispuesto se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

En el presente trabajo, nos centraremos concretamente en el análisis de las implicancias prácticas de esta definición “amplia” de regalías que contiene el CDI Perú-Brasil. Comenzaremos revisando antecedentes similares o semejantes en negociaciones y convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, a nivel de legislación comparada, con especial énfasis en el caso brasileño. Analizaremos hasta qué punto dicha definición es concordante o no con el artículo 7 del CDI Perú-Brasil (Beneficios Empresariales) y el artículo 21 del mismo (Otras Rentas). Asimismo, abordaremos el tema desde una óptica de legislación interna, tanto peruana como brasileña.

Por último, manifestaremos nuestra opinión personal en relación con la posición adoptada en el CDI Perú Brasil, incluyendo las conclusiones y recomendaciones respectivas.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 12.3 del CDI Perú-Brasil establece textualmente:

“El término «regalías» empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o

científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Hasta este punto, la definición de regalías en el CDI Perú-Brasil se mantiene en los parámetros de la definición del Modelo OCDE, repitiendo casi literalmente el texto utilizado para definir regalías en el CDI suscrito con Chile y, con algunas variantes, el texto utilizado en el CDI suscrito con Canadá.⁷

Ahora bien, el acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil establece literalmente lo siguiente:

“Las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.

Lo dispuesto en este ítem se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”.

Vemos que para efectos del CDI Perú-Brasil, se entiende por regalías no solo a la definición clásica del término “regalías” (entendiéndose por tales a las rentas pasivas derivadas de la propiedad intelectual), sino también a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como los pagos percibidos por la prestación de servicios digitales y empresariales, incluyendo las consultorías.

Lo expuesto tiene una implicancia práctica por demás relevante. Si no existiese el acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil, los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, servicios digitales y empresariales, incluyendo consultorías, tendrían el tratamiento tributario aplicable a los beneficios empresariales según los términos establecidos en el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil

⁷ En el artículo 12.3 del CDI suscrito con Canadá, no se hace mención a las obras literarias, artísticas o científicas. Esto obedece a la reserva efectuada por Canadá a la tributación exclusiva en el país de la residencia que propone el Modelo OCDE, manteniendo su derecho a gravar las regalías en el país de la fuente. Sin embargo, según el párrafo 35 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, Canadá no gravará las regalías provenientes de trabajos culturales, musicales, artísticos o de teatro.

(tributación exclusiva en el país de la residencia, salvo la configuración de un establecimiento permanente en el país de la fuente).⁸

Sin embargo, al otorgarse expresamente la naturaleza de regalías, los referidos pagos por la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, servicios digitales y empresariales, incluyendo consultorías, tienen el tratamiento tributario aplicable a las regalías, según los términos establecidos en el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil (tributación compartida con un límite cuantitativo del 15% para el país de la fuente).⁹

Si bien la *ratio legis* del acápite 4 del Protocolo es la de obviar las dificultades técnicas e interpretativas que plantea la aplicación de la regla de establecimiento permanente establecida en el Artículo 7 del propio CDI Perú-Brasil, concretamente a determinados servicios (servicios técnicos, servicios de asistencia técnica, servicios digitales y consultorías), la inclusión del término “*empresariales*” en el citado acápite 4 del Protocolo puede llevar a interpretaciones que van más allá del espíritu de la norma y sobre las cuales es preciso llamar la atención.

3. ANTECEDENTES NORMATIVOS

3.1. La flexibilización del término “regalías” a nivel comparado

La flexibilización del término “regalías” en los convenios para evitar la doble imposición no es un hecho reciente a nivel mundial. Sí lo es para el Perú, dado su reciente y corta tradición y experiencia en materia de CDI.

Sin embargo, ya VOGEL había señalado que los CDI con países en

⁸ Dado el enfoque de las presentes Jornadas, nos centraremos en los servicios de carácter empresarial, quedando al margen los servicios que no tienen esa naturaleza, tales como los servicios personales dependientes e independientes.

⁹ Una primera lectura podría llevar a interpretar que el acápite 4 del Protocolo únicamente hace referencia al párrafo 3 del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, esto es, a la definición de regalías, mas no así al resto de los párrafos del citado Artículo 12 (como es el caso del párrafo 2, el cual establece la tributación compartida con el país de la fuente con un límite del 15%). Sin embargo, dicha interpretación no resiste el análisis, toda vez que de ser así no tendría ningún sentido la inclusión del acápite 4 del Protocolo en el articulado del CDI Perú-Brasil. Asimismo, y tal como lo veremos en el punto 3 del presente trabajo, existen precedentes de disposiciones semejantes en convenios bilaterales para evitar la doble imposición, siendo precisamente Brasil uno de sus usuarios más representativos.

vías de desarrollo tendían a “suavizar” el concepto de regalías para incluir actividades de consultoría y servicios similares, tales como asistencia técnica y comercial así como estudios y programas para procesamiento electrónico.¹⁰

VOGEL cita como ejemplos los CDI suscritos por Alemania con países como Australia, Brasil,¹¹ Jamaica, Pakistán, Papúa Nueva Guinea, Uruguay y Zimbabwe; así como los CDI con India (1959-1984) e Indonesia (1990) en los cuales, si bien se distinguen las regalías de los pagos por servicios técnicos, se les somete a estos últimos a las mismas reglas de imputación solo que con diferentes tasas de retención. El nuevo CDI con India mantiene la inclusión de servicios técnicos en el artículo relativo a las regalías, pero no diferencia las tasas de retención.¹²

Para VOGEL, los CDI que tienden a incluir la asistencia técnica en las regalías corresponden típicamente a aquellos países en vías de desarrollo a los que, a contrapío de los acuerdos bajo el Modelo OECD y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, se les concede el derecho a gravar en la fuente.¹³

VOGEL reconoce que el término “asistencia técnica” no ha sido claramente definido. Se asume que el mencionado término implica casos en los cuales, en adición al hecho de otorgar el derecho a usar algo, tales como equipos técnicos, o impartir experiencia, el proveedor tiene una participación activa en el negocio del usuario. Cita ejemplos tales como el suministro de soluciones para determinados problemas del usuario y que son especialmente diseñadas por el proveedor del servicio. Para estos efectos, el proveedor coloca temporalmente personal a disposición del usuario, como por ejemplo, para adiestrar y capacitar al personal del usuario en la mecánica operativa del equipo técnico o maquinaria suministrada. No obstante ello, continúa VOGEL, la inclusión del pago o retribución por servicios técnicos en el concepto de regalías parece responder a un interés de ambos países contratantes, a pesar de que no constituye una solución ideal. Si bien dicha inclu-

¹⁰ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and on capital with particular reference to German treaty practice*. Kluwer Law International Ltd., tercera edición. 1997. Págs. 800-801, párrafo 68.

¹¹ El CDI Brasil-Alemania quedó sin efecto a partir del 1 de enero de 2006, al ser denunciado por Alemania el 5 de abril de 2005.

¹² VOGEL, Klaus. Op. cit. Pág. 801, párrafo 68 a.

¹³ Loc. cit.

sión elimina el problema de distinguir entre servicios de asistencia y licencias, crea nuevos problemas, tales como distinguir entre regalías y pagos por asistencia por un lado, y de otro lado, pagos relacionados con beneficios empresariales o servicios personales independientes.¹⁴

En el caso concreto de los Estados Unidos de América (EEUU), la observación planteada por VOGEL se pone de manifiesto con particular interés. Así tenemos que en el CDI EEUU-Alemania (1990), dos países con economías altamente desarrolladas, la definición de regalías no es amplia, en el sentido mencionado líneas arriba.¹⁵ Por el contrario, la definición de regalías es mucho más flexible en el CDI suscrito entre EEUU e India, que es un país con una economía emergente y en vías de desarrollo. En el CDI EEUU-India (1991), la definición de regalías incluye expresamente el pago por servicios técnicos y de consultoría.¹⁶

3.2. La experiencia brasileña

La inclusión de los servicios técnicos y de asistencia técnica en la definición de las regalías ha sido y es una práctica usual en los CDI suscritos por Brasil.

A continuación, revisaremos la lista de los países con los cuales Brasil ha suscrito un CDI y el alcance de la definición de regalías en relación con los servicios técnicos y de asistencia técnica en cada uno de ellos:¹⁷

¹⁴ VOGEL, Klaus. Op. Cit. Pág. 801, párrafo 68 b.

¹⁵ El CDI EEUU-Alemania, en materia de regalías, sigue el Modelo de Convenio los Estados Unidos, según el cual se considera también regalía a la ganancia obtenida por la enajenación de cualquier derecho o propiedad que origine regalías, en la medida en que dicha ganancia dependa de la productividad, uso o posterior enajenación del mismo.

¹⁶ Si bien el CDI EEUU-India sigue el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, incluye expresamente como regalías a los denominados “*fees for included services*”, definidos como tales ya sea (i) los pagos percibidos como retribución por la prestación de servicios técnicos o de consultoría ancilares y subsidiarios para la aplicación o disfrute del intangible; o (ii) los servicios que viabilizan conocimiento técnico, experiencia, pericia, know-how o procesos, o servicios que consistan en el desarrollo y transferencia de planos y diseños técnicos.

¹⁷ La información para la elaboración de la presente lista ha sido extraída del portal web del International Bureau of Fiscal Documentation (www.ibfd.org) así como de la página oficial de la Receita Federal do Brasil, que es la autoridad tributaria brasileña (www.receita.fazenda.gov.br).

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Alemania ¹⁸	27.7.1975	6.1.1976	<p>Artículo 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establecía que las disposiciones del párrafo 2 “b” del Artículo 12 (límite cuantitativo del 15%) se aplicaban igualmente a los rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica y servicios técnicos.</p>
Argentina	17.5.1980	22.12.1982	<p>Artículos XII.1 y XII.2: tributación compartida de las regalías sin límites cuantitativos.</p> <p>Artículo XII.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del apartado 3 del Artículo XII se aplican a las rentas procedentes del uso o de la concesión del uso de noticias internacionales y de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares.</p>
Austria	24.5.1975	22.7.1976	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10, 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.</p>
Bélgica	23.7.1972	30.7.1973	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10, 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.</p>

¹⁸ Sin efecto a partir del 1 de enero de 2006, al ser denunciado por Alemania el 5 de abril de 2005. Mantenemos su inclusión en la presente lista únicamente para efectos referenciales en la definición del término “regalías”.

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Canadá	4.6.1984	23.1.1986	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.</p>
Chile	3.4.2001	2.10.2003	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límite cuantitativo de 15% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a las rentas procedentes de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica.</p>
China	5.8.1991	19.2.1993	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 12 se aplicará a cualesquier pagos recibidos por la prestación de asistencia técnica o de servicios técnicos.</p>
Corea	7.3.1989	2.10.1991	<p>Artículos XII.1 y XII.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo XII.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo XII se aplican a los pagos de cualquier naturaleza recibidos como remuneración por la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.</p>

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Dinamarca	27.8.1974	20.12.1974	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que la expresión “por informaciones correspondientes a la experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico” mencionada en el párrafo 3 del Artículo 12, incluye los rendimientos provenientes de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica.</p>
Ecuador	26.5.1983	11.12.1988	<p>Artículos XII.1 y XII.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo XII.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del apartado 3 del Artículo XII se aplican a las rentas procedentes de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similar.</p>
Eslovaquia ¹⁹	26.8.1986	25.2.1991	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a los rendimientos obtenidos por la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.</p>
España	14.11.1974	2.1.1976	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10 y 15% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que la expresión “por informaciones relativas a experiencias de orden industrial, comercial o científica”, mencionada en el párrafo 3 del Artículo 12, comprende las rentas procedentes de la prestación de servicios y de asistencia técnica.²⁰</p>

¹⁹ CDI suscrito con la antigua República Socialista de Checoslovaquia.

²⁰ Según el Ato Declaratório Interpretativo SRF, del 17 de marzo de 2006, para fines de aplicación del CDI Brasil-España se incluyen en el concepto de rega-

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Filipinas	29.9.1983	25.2.1991	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a los pagos de cualquier naturaleza percibidos como remuneración por la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.
Finlandia	2.4.1996	19.1.1998	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10, 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.
Francia	10.7.1971	12.5.1972	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10, 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.
Hungría	20.6.1986	8.3.1991	Artículos XII.1 y XII.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo XII.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo XII se aplican a los pagos de cualquier naturaleza percibidos como remuneración por la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.

lías todos los servicios técnicos o de asistencia técnica, con prescindencia de que, en sí mismos, supongan o no transferencia de tecnología, a excepción de los servicios profesionales de carácter independiente.

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
India	26.4.1988	27.4.1991	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a los pagos de cualquier naturaleza hechos a cualquier persona que no sea un empleado de la persona pagadora, como remuneración por la prestación de asistencia o servicios de naturaleza gerencial, administrativa, científica, técnica o de consultoría.</p>
Israel	12.12.2002	8.11.2005	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10 y 15% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que la expresión “por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica” mencionada en el párrafo 3 del Artículo 12 comprende los rendimientos originarios de la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.</p> <p>Sin embargo, si en cualquier CDI entre Brasil y un tercer Estado no situado en América Latina que entre en vigor después del CDI Brasil-Israel, Brasil excluyese la asistencia técnica y los servicios técnicos de la definición de regalías, o acordase una alícuota menor, se aplicará la misma disposición al CDI Brasil-Israel, con efectos a partir de la fecha en que el CDI con el tercer Estado entre en vigor.</p>
Italia	3.10.1978	6.5.1981	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.4: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que la expresión “por informaciones correspondientes a la experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico” mencionada en el párrafo 4 del Artículo 12 comprende los rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica y servicios técnicos.</p>

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Japón	21.1.1967	14.12.1967	<p>Artículos 11.1 y 11.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 12.5, 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 11.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.</p>
Luxemburgo	8.11.1978	18.9.1980	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.4: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que la expresión “por informaciones correspondientes a la experiencia adquirida o a estudios en el sector industrial, comercial o científico”, mencionada en el párrafo 3 del párrafo 3 del Artículo 12 comprende los rendimientos de asistencia técnica y servicios técnicos.</p>
México	25.9.2003	26.12.2006	<p>Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límite cuantitativo de 15% en el país de la fuente.</p> <p>Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE.</p> <p>El Protocolo establece que lo dispuesto en el párrafo 3 del Artículo 12 se aplica a cualquier clase de pago percibido por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.</p> <p>Asimismo, el Protocolo establece que si Brasil acordase con cualquier otro país, con posterioridad a la fecha de la firma del CDI Brasil-México, una disposición mediante la cual las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos que no impliquen un derecho de regalías se consideren como rentas a las que se les aplica el Artículo 7 (beneficios empresariales) o 14 (servicios personales independientes), dicha disposición se aplicará automáticamente al momento de la entrada en vigor del Convenio que la contenga</p>

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Noruega	21.8.1980	9.12.1981	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que la expresión “por informaciones correspondientes a la experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico”, mencionada en el párrafo 4 del Artículo 12, comprende los rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica y servicios técnicos.
Países Bajos	8.3.1990	2.12.1991	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier especie de pago recibido por razón de servicios y asistencia técnica.
Perú	17.2.2006	14.8.2009	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límite cuantitativo de 15% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. Lo dispuesto en este ítem se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías. ²¹

²¹ Nótese que el CDI Perú-Brasil es el único caso en el cual la definición de regalías es tan amplia que abarca los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, incluyendo también las consultorías y he aquí la novedad en todo la red de CDI de Brasil: los servicios digitales y empresariales. Volveremos sobre este tema en el punto 4 del presente trabajo.

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Portugal	16.5.2000	13.11.2001	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límite cuantitativo de 15% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del numeral 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pago recibido por razón de la prestación de asistencia técnica o de servicios técnicos.
República Checa ²²	26.8.1986	25.2.1991	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a los rendimientos obtenidos por la prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos.
Sudáfrica	8.11.2003	3.10.2006	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 10 y 15% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pago recibido en razón de la prestación de asistencia técnica o de servicios técnicos.
Suecia	9.11.1975	19.1.1976	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límites cuantitativos de 15 y 25% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo no amplía el alcance de la definición de regalías.

²² CDI suscrito con la antigua República Socialista de Checoslovaquia.

País	Suscripción	Vigencia	Regalías
Ucrania	16.1.2002	7.6.2006	Artículos 12.1 y 12.2: tributación compartida de las regalías con límite cuantitativo de 15% en el país de la fuente. Artículo 12.3: definición clásica de regalías según Modelo OCDE. El Protocolo establece que la expresión “para informaciones relativas a experiencia industrial, comercial o científica” mencionada en el párrafo 3 del Artículo 12 del Convenio comprende cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.

Vemos que de los treinta países con los cuales Brasil ha suscrito un CDI (incluyendo el CDI Brasil-Alemania, que quedó sin efecto a partir del 1 de enero de 2006), la gran mayoría incluye a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica en la definición de regalías, con el tratamiento impositivo de tributación compartida, sujeta o no a límites cuantitativos.²³ Únicamente en los casos concretos de los CDI suscritos con Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Japón y Suecia el alcance de las regalías se ciñe a la definición clásica sugerida por el Modelo OCDE, sin comprender los pagos percibidos por servicios técnicos y de asistencia técnica.

3.3. Otros casos en la región

3.3.1. Argentina

Aparte del ya comentado CDI Brasil-Argentina (1982), otros CDI suscritos por Argentina tienen disposiciones semejantes en lo que respecta a la definición amplia del término regalías, incluyendo supuestos de pagos percibidos por servicios técnicos y de asistencia técnica.

²³ En algunos casos, la remisión de los servicios técnicos y de asistencia técnica a la definición de regalías está condicionada a que dichos servicios se encuentren relacionados con los bienes cuyo uso o derecho al uso generan regalías (Dinamarca, España, Israel, Italia, Luxemburgo, Noruega y Ucrania), mientras que en el resto de los casos la remisión es incondicional, aplicando todos los supuestos de servicios técnicos y asistencia técnica el tratamiento tributario de regalías (como es el caso del CDI Perú-Brasil). Al respecto, ver MUÑOZ SALGADO, Silvia María. “La asistencia técnica según el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil”. *Enfoque Internacional*. AELE, noviembre 2009.

Así tenemos por ejemplo el CDI suscrito con Australia (1999), en el cual se establece que el término “regalías” incluye la prestación de cualquier asistencia técnica; el CDI suscrito con Canadá (1994), en el cual se incluye expresamente como regalías a los pagos por la prestación de asistencia técnica; el CDI suscrito con Dinamarca (1997), en el cual se establece que el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de asistencia técnica solo cuando dicha asistencia técnica es prestada fuera del país en el cual se origina; en el CDI suscrito con España (1993), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica; en el CDI suscrito con Finlandia (1996), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de servicios técnicos o por asistencia técnica, científica, administrativa o similar; en el CDI suscrito con Francia (1980), el término “regalías” incluye los pagos por los trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica, concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos; en el CDI suscrito con Noruega (2001), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de asistencia técnica, pero solo cuando dicha asistencia es prestada fuera del país en el cual se origina; en el CDI suscrito con Países Bajos (1997), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de asistencia técnica; en el CDI suscrito con el Reino Unido (1996), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de asistencia técnica; y en el CDI suscrito con Suecia (1997), el término “regalías” incluye los pagos por la prestación de asistencia técnica.²⁴

3.3.2. Chile

Si bien Chile ha implementado una política muy agresiva de suscripción de CDI, encontrándose mucho más avanzado que Perú en este terreno, su experiencia no deja de ser reciente y básicamente circunscrita a la última década.

Es por tal motivo que de los 24 CDI que Chile tiene actualmente en vigencia, únicamente dos de ellos tienen la definición amplia de regalías que analizamos en el presente trabajo. Es el caso del CDI Chile-Brasil (2003), ya comentado en el punto 3.2, y el CDI Chile-Colombia (2009), cuyo artículo 12 referido a las regalías establece expresamente que se considerarán dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.²⁵

²⁴ Información obtenida de la página oficial de la Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP, autoridad tributaria argentina (www.afip.gov.ar).

²⁵ Al respecto, ver la página oficial del Servicio de Impuestos Internos de Chile, autoridad tributaria chilena (www.sii.cl).

3.4. El caso peruano

Los CDI suscritos anteriormente por Perú no registran antecedentes similares a la definición amplia del término regalías que establece el CDI Perú-Brasil. Ni el antiguo CDI Perú-Suecia (1968-2006) ni los CDI suscritos y actualmente vigentes con Canadá (2004) y Chile (2004) contienen dicho alcance al definir las regalías, manteniéndose estos dos últimos dentro de los parámetros estándares de la definición clásica sugerida por el Modelo OCDE, tal como lo señalamos en el punto 2 anterior.²⁶

Ahora bien, la Decisión 578 de la Comunidad Andina, que es un acuerdo multilateral basado en el criterio de la fuente, no tiene una definición para las regalías pero sí establece una regla especial para las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría.

El Artículo 14 de la Decisión 578, referido a los beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, y cuyo respectivo análisis está fuera de los alcances del presente trabajo, otorga potestad tributaria exclusiva al país en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios.²⁷

El referido Artículo 14 funciona como una suerte de regla especial frente a la regla general del Artículo 6 de la propia Decisión 578, referido a los beneficios empresariales, el cual otorga potestad tributaria exclusiva al país de la fuente.

En cuanto a las regalías, tienen un tratamiento tributario aparte, regulándose en el Artículo 9 y otorgando potestad tributaria exclusiva al país donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible (país de la fuente).

²⁶ Ver nota al pie número 7.

²⁷ A pesar de que el propio Artículo 14 de la Decisión 578 establece que, salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto, existe una discusión si la potestad tributaria exclusiva corresponde al país de la empresa que presta el servicio (que reconoce el ingreso) o el país de la fuente (que registra el gasto). La discusión se ha visto alimentada por interpretaciones contradictorias de las autoridades tributarias de los países miembros de la Comunidad Andina. Para un mayor análisis, ver el punto V de la ponencia de DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz: "Reflexiones sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta". En: *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT, Diciembre 2008.

4. ANÁLISIS

Hemos visto que la flexibilización del término “regalías” para incluir los pagos por servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría no es un tema reciente en las negociaciones bilaterales para la suscripción de los CDI a nivel mundial y regional. Es más, Brasil es un claro representante de los países que exigen la referida flexibilización para la suscripción de CDI y el cuadro detallado en el punto 3.2 del presente trabajo lo demuestra.

Ahora bien, puestas las cartas sobre la mesa en lo que respecta al CDI Perú-Brasil sobre el tema referido, resta por analizar el tratamiento tributario aplicable a la luz de las legislaciones internas, tanto peruana como brasileña. Como se sabe, los CDI únicamente otorgan potestad tributaria, sea exclusiva o compartida y estableciendo límites cuantitativos, mas 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.

En el presente caso, el CDI Perú-Brasil establece una tributación compartida para las regalías, con un tope del 15% para el país de la fuente. Según el Protocolo del CDI Perú-Brasil, se incluye en el concepto de regalías a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías. El CDI Perú-Brasil no define qué es lo que se debe entender por estos denominados “servicios técnicos y de asistencia técnica” y “servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”, debiendo recurrirse a la legislación doméstica. A continuación, analizaremos la forma en que se deberá tributar por dichas “regalías” tanto desde la perspectiva peruana como desde la perspectiva brasileña.

4.1. La perspectiva peruana

Asumamos que una empresa brasileña le presta servicios a una empresa peruana que pueden calificarse como “servicios técnicos y de asistencia técnica” o “servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”. Los pagos que efectúe la empresa peruana constituyen regalías para el CDI Perú-Brasil. Ya sabemos que Perú tiene una potestad tributaria compartida por estas regalías, con un límite del 15%.

Si no existiese el acápite 4 del Protocolo, el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil zanjaría el problema: tributación exclusiva para Brasil (país de la residencia) salvo que se configurase un Establecimiento Permanente de la empresa brasileña en el Perú. Sin embargo, al extenderse la definición de regalías a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías, deja de ser relevante el hecho de que se configure o no un Establecimiento Permanente de la empresa brasileña en territorio peruano. Perú siempre tendrá derecho a gravar dichos pagos, según sus propias reglas y hasta el límite del 15%. Posteriormente, la empresa brasileña podrá deducir un monto igual al impuesto pagado en Perú al momento de pagar el impuesto correspondiente en Brasil, evitando así la doble imposición.²⁸

Ahora bien, ¿cómo se gravan dichos pagos en Perú? Dichos pagos estarán gravados en Perú según la legislación doméstica peruana, pero hasta el límite del 15%. Y aquí es donde debemos analizar qué es lo que establece la legislación doméstica peruana.

La regla general en Perú es que los no residentes tributan solo por sus rentas de fuente peruana, entendiéndose como tales -entre otras- a las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio peruano. Es por ello que en la legislación doméstica peruana, cobra especial relevancia el hecho de que se configure un Establecimiento Permanente o no del no residente en el país. Sin embargo, existen dos excepciones puntuales a esta regla general, según las cuales se considera que existe renta de fuente peruana para el no residente aun así no desarrolle su actividad en territorio peruano. Estas dos excepciones son precisamente la asistencia técnica y los servicios digitales. En todos los demás casos, para que el no residente esté gravado en Perú, debe llevar a cabo su actividad en territorio peruano. Veamos caso por caso cada uno de los supuestos señalados por el acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil (servicios técnicos, asistencia técnica, servicios digitales, servicios empresariales y consultoría).

- a) Servicios Técnicos.- Actualmente, no existe una definición en la legislación doméstica peruana para los servicios técnicos.²⁹ En consecuencia, los servicios técnicos se sujetan a la regla general, en-

²⁸ Ver Artículo 22.2 del CDI Perú-Brasil.

²⁹ Anteriormente, los servicios técnicos estaban regulados por el Artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, gravándose con la tasa efectiva del 12% a los servicios técnicos prestados parte en el Perú y parte en el extranjero.

contrándose gravados en Perú si dichos servicios son prestados en territorio peruano o si el no residente que los presta tiene un Establecimiento Permanente en el Perú.³⁰ De no producirse ninguno de estos dos supuestos, los servicios técnicos solo estarán gravados si califican como asistencia técnica o servicios digitales, aun así sean prestados íntegramente en el exterior.³¹ De no calificar como asistencia técnica o servicios digitales y los servicios técnicos sean prestados íntegramente en el exterior, no estarán gravados en Perú.

- b) Asistencia Técnica.- La asistencia técnica está gravada en Perú, siendo irrelevante si el servicio es prestado en territorio peruano o fuera del mismo. La tasa aplicable es 15%.³² La regla general para que se configure un supuesto de asistencia técnica es la transferencia de conocimiento a favor del usuario, vale decir, un adiestramiento o capacitación del usuario o de su personal.³³ Ahora bien, existen cinco supuestos expresos que no son considerados como asistencia técnica bajo ningún motivo³⁴ y tres supuestos concretos en los cuales siempre se considerará que se configura asistencia técnica, sin que sea necesario el cumplimiento del requisito general de la transferencia de conocimiento a favor del

³⁰ La tasa es del 30%, pero en aplicación del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil en el ejemplo planteado la tasa aplicable tendrá un límite cuantitativo del 15%.

³¹ La asistencia técnica está gravada con una tasa del 15%, mientras que para los servicios digitales se aplica una tasa del 30%. En uno u otro caso, dado que es aplicable el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, la tasa siempre estará sujeta al límite cuantitativo del 15%.

³² Existe una discusión, que no será abordada en el presente trabajo, sobre si la tasa reducida del 15% para la asistencia técnica está supeditada o no al cumplimiento de determinadas obligaciones formales (contar con una declaración jurada del prestador del servicio en el sentido de que prestará la asistencia técnica al usuario y un informe expedido por una firma de auditores de prestigio internacional certificando que la asistencia técnica fue efectivamente prestada). A juicio del ponente, la tasa del 15% para la asistencia técnica está determinada por ley, no pudiendo ser modificada por el simple incumplimiento de obligaciones formales.

³³ Asimismo, la asistencia técnica debe ser utilizada económicamente en el Perú por el usuario del servicio.

³⁴ Concretamente, las contraprestaciones pagadas por servicios personales en el marco de una relación laboral; los servicios de marketing y publicidad; las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares; las actividades de suministro de información relativa a la experiencia industrial, comercial y científica; y la supervisión de importaciones (segundo párrafo del inciso c del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).

usuario: (i) los servicios de ingeniería; (ii) los servicios de investigación y desarrollo; y (iii) los servicios de asistencia financiera.³⁵

En el ejemplo planteado, si los servicios prestados por la empresa brasileña a la empresa peruana califican como asistencia técnica según las reglas señaladas en el párrafo anterior, dichos servicios estarán gravados en Perú con la tasa del 15%,³⁶ siendo irrelevante si son prestados en territorio peruano o no.

Si no califican como asistencia técnica, los servicios prestados por la empresa brasileña solo estarán gravados en Perú si son prestados en territorio peruano o si la empresa brasileña tiene un Establecimiento Permanente en el Perú, siendo aplicables las reglas establecidas en el acápite (a) anterior. La tasa aplicable siempre será 15%, por aplicación del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil.³⁷

- c) Servicios Digitales. - Al igual que en el caso de la asistencia técnica, los servicios digitales están gravados en Perú, siendo irrelevante si dichos servicios son prestados en territorio peruano o

³⁵ Para un mayor análisis sobre la regulación tributaria de la asistencia técnica en Perú, ver las ponencias de BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo. “Precisiones sobre la regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa tributaria peruana”, y LA TORRE OSTERLING, Gonzalo. “Concepto de asistencia técnica”. En: *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT, Diciembre 2008. Asimismo, ver el artículo de JOO GARFIAS, Eduardo y ESQUIVES ESPINOZA, Ramón. “Alcances del concepto de asistencia técnica en los servicios de consultoría y asesoría: a propósito de los criterios vertidos por la SUNAT”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 49, abril 2010.

³⁶ En el presente caso, la tasa doméstica para la asistencia técnica coincide con el límite cuantitativo establecido en el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, esto es, 15%. Un ejercicio interesante sería plantearse la hipótesis en la cual el límite cuantitativo del Artículo 12 se mantuviese en 15%, pero la legislación doméstica peruana gravase las regalías con 10% y la asistencia técnica con 5%. A nuestro entender, toda vez que el CDI únicamente otorga potestad tributaria pero no regula la forma en la cual se debe gravar, y teniendo en cuenta que la regla específica prevalece sobre la regla general, la tasa aplicable para dicha asistencia técnica calificada como “regalía” por el CDI Perú-Brasil sería 5%.

³⁷ Un supuesto distinto y que no es materia de análisis en el presente trabajo es el caso de los servicios de asistencia técnica consistentes en un proyecto de instalación y/o montaje de máquinas, equipos y plantas productoras, así como actividades de supervisión directamente relacionadas. Según el Artículo 5.3 del CDI Perú-Brasil, la expresión “establecimiento permanente” también incluye a dichas actividades cuando la duración sea superior a 6 meses. Para mayor información al respecto, ver MUÑOZ SALGADO, Silvia María. Op. Cit.

fuera del mismo.³⁸ La tasa aplicable es 30%. Para que un servicio califique como digital debe ser prestado 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 presten servicios equivalentes, mediante accesos en líneas, siendo esencialmente automático e inviable fuera de la tecnología de la información.³⁹ El artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece una lista enunciativa y no taxativa sobre los servicios que se consideran digitales.⁴⁰

En el ejemplo planteado, si los servicios prestados por la empresa brasileña a la empresa peruana califican como servicios digitales según las reglas señaladas en el párrafo anterior, dichos servicios estarán gravados en Perú con la tasa del 15% (por aplicación del límite cuantitativo establecido en el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil), siendo irrelevante si son prestados en territorio peruano o no.

Si no califican como servicios digitales, los servicios prestados por la empresa brasileña solo estarán gravados en Perú si son prestados en territorio peruano, siendo aplicables las reglas establecidas en el acápite (a) anterior. La tasa aplicable siempre será 15%, por aplicación del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil.

- d) Servicios empresariales.- Los servicios empresariales se sujetan a la regla general, encontrándose gravados en Perú si dichos servicios son prestados en territorio peruano.⁴¹ De no producirse este supuesto, los servicios empresariales solo estarán gravados si cali-

³⁸ Asimismo, el servicio digital tiene que ser utilizado económicamente, usado o consumido en el Perú.

³⁹ Para un mayor análisis sobre la regulación tributaria de los servicios digitales en Perú, ver las ponencias de MUÑOZ SALGADO, Silvia María. “Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana” y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “Reflexiones sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta”. En: *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. IPDT, Diciembre 2008.

⁴⁰ En este punto es preciso mencionar que la autoridad tributaria peruana, mediante el Informe 018-2008-SUNAT/2B0000, pretende interpretar que cualquier servicio prestado a través de Internet calificaría como un servicio digital. Seguir un razonamiento de esta naturaleza podría llevarnos al absurdo de calificar como servicio digital a cualquier tipo de servicio cuyo entregable (informe, análisis, reporte, acta, memorando) se canalice a través del correo electrónico, algo totalmente contrario a la *ratio legis* de la norma.

⁴¹ La tasa es del 30%, pero en aplicación del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil en el ejemplo planteado la tasa aplicable tendrá un límite cuantitativo del 15%.

fican como asistencia técnica o servicios digitales, aun así sean prestados íntegramente en el exterior.⁴² De no calificar como asistencia técnica o servicios digitales y los servicios empresariales sean prestados íntegramente en el exterior, no estarán gravados en Perú.

Ahora bien, ¿cómo concordar lo expuesto con el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil, referido a los beneficios empresariales? De una primera lectura, la inclusión del término “empresariales” en la definición amplia de regalías que establece el acápite 4 del Protocolo podría colisionar directamente con el referido Artículo 7 del CDI Perú-Brasil, mediatizando la tributación exclusiva en el país de residencia y la noción de establecimiento permanente para los beneficios empresariales y asegurando de partida una tributación compartida para el país de la fuente con un límite cuantitativo del 15%.

Al respecto, consideramos que una hermenéutica adecuada es interpretar que los servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que se incluyen en el acápite 4 del Protocolo como parte de la definición amplia de regalías en el CDI Perú-Brasil son aquellos servicios de naturaleza empresarial. Esto es, para diferenciarlos de aquellos servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que tengan naturaleza personal y que por lo tanto, su tratamiento esté previsto en los Artículos 14 y 15 del CDI Perú-Brasil. De lo contrario, la inclusión del término “empresariales” en el acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil estaría en la práctica enervando lo dispuesto en el Artículo 7 del referido CDI, obviando el principio de tributación exclusiva en el país de la residencia y las reglas aplicables sobre establecimientos permanentes.

De 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).

⁴² La asistencia técnica está gravada con una tasa del 15%, mientras que para los servicios digitales se aplica una tasa del 30%. En uno u otro caso, dado que es aplicable el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, la tasa siempre estará sujeta al límite cuantitativo del 15%.

- e) Consultoría. - Al igual que en el caso de los servicios técnicos, no existe una definición en la legislación doméstica peruana para los servicios de consultoría. En consecuencia, dichos servicios se sujetan a la regla general, encontrándose gravados en Perú si son prestados en territorio peruano.⁴³ De no producirse este supuesto, los servicios de consultoría solo estarán gravados si califican como asistencia técnica o servicios digitales, aun así sean prestados íntegramente en el exterior.⁴⁴ De no calificar como asistencia técnica o servicios digitales y los servicios de consultoría fuesen prestados íntegramente en el exterior, no estarán gravados en Perú.

4.2. La perspectiva brasileña

Asumamos ahora que una empresa peruana le presta servicios a una empresa brasileña que pueden calificarse como “servicios técnicos y de asistencia técnica” o “servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”. Los pagos que efectúe la empresa brasileña constituyen regalías para el CDI Perú-Brasil. Y ya sabemos que Brasil tiene una potestad tributaria compartida por estas “regalías”, con un límite del 15%.

Tal como lo señalamos en el punto 4.1, si no existiese el acápite 4 del Protocolo, se aplicaría el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil con una tributación exclusiva para Perú (país de la residencia) salvo que se configurase un Establecimiento Permanente de la empresa peruana en Brasil. No obstante, considerando la definición amplia de regalías del CDI Perú-Brasil, deja de ser relevante el hecho de que se configure o no un Establecimiento Permanente de la empresa peruana y Brasil siempre tendrá derecho a gravar dichos pagos, según sus propias reglas y hasta el límite del 15%. Posteriormente, la empresa peruana podrá utilizar el impuesto pagado en Brasil como crédito contra el Impuesto a la Renta peruano, no pudiendo exceder dicho crédito el impuesto a pagarse en Perú atribuible a la renta gravada en Brasil.⁴⁵

Queda por analizar cómo se gravan los referidos pagos en Brasil. Tal como lo hemos señalado anteriormente, en materia tributaria Brasil cuenta con leyes federales, estatales y municipales, que confluyen y

⁴³ La tasa es del 30%, pero en aplicación del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil en el ejemplo planteado la tasa aplicable tendrá un límite cuantitativo del 15%.

⁴⁴ La asistencia técnica está gravada con una tasa del 15%, mientras que para los servicios digitales se aplica una tasa del 30%. En uno u otro caso, dado que es aplicable el Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, la tasa siempre estará sujeta al límite cuantitativo del 15%.

⁴⁵ Ver Artículo 22.2 del CDI Perú-Brasil.

en ocasiones se superponen entre sí, lo cual lo convierte en uno de los sistemas tributarios más complejos del mundo. En este trabajo nos limitaremos a revisar los lineamientos generales del régimen tributario brasileño aplicable a los no residentes, concretamente las regalías así como los servicios técnicos, de asistencia técnica, y servicios digitales (conceptos considerados como “regalías” por el CDI Perú-Brasil).⁴⁶

A diferencia de lo que ocurre en Perú, en Brasil la regla general es que todo pago efectuado por un residente brasileño a un no residente está gravado en Brasil, debiendo el residente brasileño efectuar la retención correspondiente. Tal es el motivo por el cual Brasil se cuida mucho de incluir la definición amplia del término “regalías” en los CDI que suscribe, neutralizando la aplicación de las reglas de establecimiento permanente y evitando así una erosión en su base tributaria.

Según el artículo 710 del *Regulamento do Imposto de Renda*⁴⁷ (en adelante, RIR/99), las **regalías** están sujetas a incidencia o imposición en la fuente, con una tasa del 15%.⁴⁸ La norma incluye a cualquier importe pagado, acreditado, entregado o remitido al exterior a título de “royalties”.

Tratándose de **servicios técnicos** y de **asistencia técnica**, el artículo 708 del RIR/99 establece como regla general la tasa del 25% para los rendimientos de servicios técnicos y de asistencia técnica, administrativa y similares, derivados de Brasil y recibidos por personas físicas o jurídicas residentes en el exterior, independientemente de la forma de pago, del lugar y fecha en que la operación fue contratada, así como del lugar y fecha en que los servicios fueron ejecutados o la asistencia prestada.

El Ato Declaratório Normativo (ADN) da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) 1/2000, del 5 de enero de 2000, establece que las remesas por contratos de asistencia técnica y de servicios técnicos sin transferencia de tecnología tributan según lo dispuesto en el

⁴⁶ Nos limitaremos exclusivamente al Impuesto Federal sobre la Renta. No analizaremos la denominada Contribuição de Intervenção no Domínio Económico (CIDE), que es un tributo aplicable al residente brasileño por el pago de regalías, servicios técnicos o asistencia técnica que impliquen la transferencia de tecnología. Solo haremos una referencia tangencial, al exceder los alcances del presente trabajo.

⁴⁷ Aprobado por el Decreto 3000 del 26 de marzo de 1999, concretamente el Libro 3, Tributação na Fonte e sobre Operações Financeiras.

⁴⁸ En el caso de paraísos fiscales, la tasa aplicable es 25%.

artículo 685 del RIR/99 (regla general para los rendimientos, ganancias de capital y demás pagos por fuente situada en Brasil a personas físicas o jurídicas no residentes, cuya tasa general es 25%). El mismo ADN COSIT 1/2000 establece que se consideran contratos de asistencia técnica o servicios técnicos sin transferencia de tecnología aquellos que no están sujetos a registro en el Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI y el Banco Central de Brasil.

Ahora bien, si el pago por dichos servicios implica la transferencia de tecnología, la tasa se reduce a 15%. La *Instrução Normativa SRF 252*, del 3 de diciembre de 2002, considera como servicio técnico al trabajo, obra o empresa cuya ejecución dependa de conocimientos técnicos especializados prestados por profesionales liberales o de artes y oficios, mientras que la asistencia técnica es la asesoría permanente prestada por el cedente de un proceso o fórmula secreta al cesionario, mediante técnicos, diseños, estudios, instrucciones u otros servicios semejantes, que posibiliten la efectiva utilización del proceso o fórmula cedido. En todo caso, el análisis sobre la calificación o no como transferencia de tecnología debe realizarse de manera individual y concreta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias específicos.⁴⁹

El mismo tratamiento es aplicable a los **servicios digitales**, los cuales no tienen una regulación específica en Brasil. Por lo tanto, se gravan con la tasa del 25%, salvo que impliquen la transferencia de tecnología, en cuyo caso se aplicará la tasa reducida de 15%.

Volviendo entonces al ejemplo planteado, la empresa peruana que presta servicios a una empresa brasileña y cuyos servicios pueden calificarse como servicios técnicos, de asistencia técnica o digitales que impliquen la transferencia de tecnología según la legislación brasileña, estarán gravados en Brasil, con el límite cuantitativo del 15%. Toda vez que las regalías y aquellos servicios que califican como transferencia de tecnología están sujetos a la misma tasa del 15% según la legislación doméstica brasileña, y dicha tasa coincide con el límite cuantitativo del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, no hay mayor problema.

⁴⁹ Tal como lo señalamos en la nota al pie 46, la CIDE es un tributo adicional, aplicable al residente brasileño por el pago a no residentes por concepto de regalías, servicios técnicos o asistencia técnica que impliquen la transferencia de tecnología. La tasa aplicable es 10%. El contribuyente es el residente brasileño y no implica retención alguna al no residente. La CIDE no está comprendida en los CDI suscritos por Brasil.

Sin embargo, ¿qué sucede en el caso de servicios que no califican como transferencia de tecnología? El numeral II del ya citado Ato Declaratório Normativo (ADN) da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) 1/2000, establece que en los CDI suscritos por Brasil, los rendimientos por asistencia técnica y servicios técnicos que no implican transferencia de tecnología⁵⁰ califican como Otras Rentas (Artículo 21 del CDI Perú-Brasil), pudiendo gravar Brasil sin límite cuantitativo alguno. Esto es muy controvertido en Brasil, toda vez que los contribuyentes interpretan que debería aplicarse el Artículo 7 de los CDI (Beneficios Empresariales). Actualmente, el tema ha sido llevado a las Cortes Federales y existen pronunciamientos a favor de ambas posturas, estando pendiente el fallo de la Corte Suprema.⁵¹

En el caso planteado en el ejemplo de la empresa peruana que le presta servicios a la empresa brasileña, si se aplicara el criterio de la *Receita Federal*, Brasil gravaría los pagos al amparo del Artículo 21 del CDI Perú-Brasil, sin límite cuantitativo y aplicando la tasa del 25% sin ser relevante si se constituye o no un Establecimiento Permanente de la empresa peruana en Brasil. Si prosperase la interpretación contraria, se aplicaría el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil y por lo tanto, habría tributación exclusiva para Perú (país de la residencia), salvo que se constituyese un Establecimiento Permanente de la empresa peruana en Brasil.

Por último, es válido preguntarse por los “**servicios empresariales**” a que se refiere el acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil. Si dichos servicios califican como servicios técnicos o asistencia técnica con transferencia de tecnología, resultará de aplicación la regla de tributación compartida del Artículo 12 del CDI Perú-Brasil, pudiendo gravar Brasil como país de la fuente pero hasta el límite cuantitativo del 15%. Ahora bien, ¿qué sucedería si dichos servicios empresariales no implican la transferencia de tecnología? Si bien la lógica jurídica nos lleva a concluir que debería aplicarse el Artículo 7 del CDI Perú-Brasil (tributación exclusiva en Perú como país de residencia, salvo configuración de Establecimiento Permanente de la compañía peruana en Brasil), es altamente probable que la voracidad fiscal de la *Receita Federal* los lleve a interpretar que resulta aplicable el Artículo 21 del CDI Perú-Brasil (Otras Rentas), pudiendo gravar Brasil como país de

⁵⁰ Esto es, aquellos contratos que no están registrados ni en el Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI ni en el Banco Central de Brasil.

⁵¹ Fuente: IBFD Tax Research Platform, Brazil, Corporate Taxation, Country Surveys: International Aspects, al 1 de junio de 2011, por Fernando Tonanni y Fabio Wagner.

la fuente sin límite cuantitativo. Al respecto, existen varias consultas privadas emitidas por la *Receita Federal* en ese sentido en relación con otros CDI suscritos con Brasil, y que como manifestamos líneas arriba, son altamente cuestionables.⁵²

4.3. Nuestra opinión personal

La flexibilización del término “regalías” en el CDI Perú-Brasil responde a una práctica común utilizada por Brasil en la gran mayoría de sus CDI, con el objeto de evitar una erosión en su base tributaria. De los veintinueve CDI suscritos y actualmente vigentes que tiene Brasil, en veintitrés de ellos se establece la definición amplia de regalías, incluyendo a los pagos percibidos por servicios técnicos y de asistencia técnica. Ahora bien, el CDI Perú-Brasil es el único CDI suscrito por Brasil en el cual la definición de regalías es tan amplia que abarca no solo los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, y las consultorías sino también los servicios digitales y empresariales.

Teniendo en cuenta nuestra escasa tradición en materia de CDI suscritos como país y lo rezagado que se encuentra el Perú en materia de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, consideramos apropiada la suscripción del CDI Perú-Brasil aun así se contemple una definición tan amplia del término “regalías”, garantizándose una tributación compartida con el país de la fuente pero sujeta a un límite cuantitativo del 15% para el caso concreto de servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría.

Si bien no estamos completamente de acuerdo con una definición tan flexible del término “regalías”, que incluso enerva de alguna manera la noción de Establecimiento Permanente y la tributación exclusiva del país de la residencia para los beneficios empresariales, consideramos apropiado que Perú haya aceptado dicha definición amplia de las regalías en el CDI Perú-Brasil por los siguientes motivos:

- Perú no puede seguir a la zaga en comparación con sus países vecinos en lo que a CDI se refiere. El peor renglón es siempre mejor que la hoja en blanco. Debemos tener en cuenta que Brasil luce una de las economías más poderosas del mundo, siendo la primera econo-

⁵² Así tenemos por ejemplo la Solução de Consulta 136, del 13 de abril de 2004, de la Superintendência Regional da Receita Federal - 8ª Região Fiscal (SP) analizando el CDI Brasil-Austria; y la Solução de Consulta 152, del 9 de mayo de 2007, analizando el CDI Brasil-Finlandia.

mía de América Latina y la séptima a nivel mundial, y además es uno de nuestros principales socios económicos. Si Brasil exige la inclusión de una definición amplia del término “regalías” en los CDI que suscribe y una gran cantidad de países -tanto importadores como exportadores de servicios- ha aceptado dicha definición, Perú no puede quedarse atrás ni cerrarse a las tendencias imperantes en un mundo cada vez más globalizado e interconectado.

- Si bien Brasil se cuida de incluir la definición amplia del término regalías para no erosionar su base imponible, la balanza comercial entre Perú y Brasil en lo que a prestación de servicios altamente especializados se refiere (servicios técnicos, asistencia técnica, digitales y consultoría) actualmente se inclina a favor de Brasil. En consecuencia, será mayor la cantidad de servicios que Perú importe de Brasil, en comparación con los servicios que Perú exporte a Brasil. Finalmente, y tal vez sin darnos cuenta, desde un punto de vista de recaudación fiscal la definición amplia de regalías termine favoreciendo más a Perú que a Brasil.
- Este primer CDI suscrito por Perú con una definición amplia de regalías nos servirá de experiencia para otros CDI que puedan venir en el futuro con países que exijan una definición semejante, como es el caso concreto de Argentina.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Bajo el orden de ideas expuesto en el presente trabajo, podemos concluir lo siguiente:

- a) Para efectos del CDI Perú-Brasil, se entiende por regalías no solo a la definición clásica del término “regalías” (entendiéndose por tales a las rentas pasivas derivadas de la propiedad intelectual), sino también a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como los pagos percibidos por la prestación de servicios digitales y empresariales, incluyendo las consultorías.
- b) La flexibilización del término “regalías” en los CDI no es un hecho reciente a nivel mundial. Sí lo es para el Perú, dado su reciente y corta tradición y experiencia en materia de CDI. La inclusión de los servicios técnicos y de asistencia técnica en la definición de las regalías ha sido y es una práctica usual en los CDI suscritos por Brasil, para evitar una erosión de su base tributaria.

- c) Los CDI únicamente otorgan potestad tributaria mas no detallan la forma cómo se debe tributar. El CDI Perú-Brasil no define qué es lo que se debe entender por estos denominados “servicios técnicos y de asistencia técnica” y “servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”, debiendo recurrirse a la legislación doméstica tanto peruana como brasileña. En caso el pago por dichos servicios esté sujeto a imposición según la legislación doméstica del país correspondiente, deberá estar sujeto al límite cuantitativo del 15%.
- d) La inclusión del término “empresariales” en la definición amplia de regalías que establece el acápite 4 del Protocolo podría colisionar directamente con el referido Artículo 7 del CDI Perú-Brasil, mediatizando la tributación exclusiva en el país de residencia y la noción de establecimiento permanente para los beneficios empresariales y asegurando de partida una tributación compartida para el país de la fuente con un límite cuantitativo del 15%. Una hermenéutica adecuada es interpretar que los servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que se incluyen en el acápite 4 del Protocolo como parte de la definición amplia de regalías en el CDI Perú-Brasil son aquellos servicios de naturaleza empresarial. Esto es, para diferenciarlos de aquellos servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que tengan naturaleza personal y que por lo tanto, su tratamiento esté previsto en los Artículos 14 y 15 del CDI Perú-Brasil.
- e) De 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)

Teniendo en consideración las conclusiones expuestas, así como la experiencia enseñada por Brasil en situaciones similares, recomendamos lo siguiente:

- a) Interpretar de manera oficial que los servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que se incluyen en el acápite 4 del Protocolo como parte de la definición amplia de regalías en el

CDI Perú-Brasil son aquellos servicios de naturaleza empresarial; de ahí la inclusión del término “empresariales” en el mencionado acápite 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil. Esto es, para diferenciarlos de aquellos servicios técnicos, de asistencia técnica, digitales y de consultoría que tengan naturaleza personal y que por lo tanto, su tratamiento esté previsto en los Artículos 14 y 15 del CDI Perú-Brasil; así como para no enervar los alcances del Artículo 7 del CDI Perú-Brasil ((tributación exclusiva en el país de la residencia salvo configuración de un Establecimiento Permanente en el país de la fuente).

- b) Interpretar de manera oficial que los beneficios empresariales tienen dos reglas en el CDI Perú-Brasil: una general y otra específica. La regla general es el Artículo 7 mientras que la regla específica es el Artículo 12 concordado con el acápite 4 del Protocolo. Ello para evitar que las autoridades tributarias de los respectivos países apliquen el Artículo 21 (Otras Rentas, tributación compartida sin límite cuantitativo) en aquellos casos en que no se cumplen los requisitos exigidos por la legislación doméstica para configurar como servicio técnico, asistencia técnica, digital o consultoría (como es el caso de los servicios técnicos o de asistencia técnica sin transferencia de tecnología, según la legislación doméstica brasileña).

Lima, setiembre de 2011.