

# *Asistencia Técnica en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México*

*Mónica Byrne Santa María\**  
*Ponente Individual*

## **INTRODUCCIÓN**

La suscripción del Convenio para evitar la Doble Imposición entre Perú y México ha sido el resultado del nuevo impulso que dio el Estado Peruano a la celebración de dichos tratados en los dos últimos años.

Más allá de poder afirmar que la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) y las negociaciones que estos implican, vayan a continuar durante el presente gobierno, es preciso señalar que el CDI Perú México ha trazado una nueva línea de política respecto al tratamiento de la Asistencia Técnica en los Convenios que celebra el Perú: el Estado Peruano ha optado por incluir, como un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente (EP), no sólo la prestación de servicios en el país por un período mayor a los 183 días, sino que ha dado un tratamiento diferenciado a la Asistencia Técnica prestada en el país a la cual le ha otorgado un plazo menor de 90 días para que dicha operación configure un Establecimiento Permanente.

Este es un cambio respecto a los CDI's peruanos vigentes el cual suscita una serie de interrogantes tanto de política de celebración de convenios como de interpretación que en la presente ponencia queremos analizar.

Tema de política a analizar será evaluar si en lugar de crear un nuevo supuesto de EP resulta mejor incluir dentro de la definición de rega-

---

\* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesora de la Facultad de Derecho y del Master en Derecho Tributario de esa Universidad, de la Maestría en Finanzas - PAE en Tributación Empresarial de ESAN, y del Diplomado en Derecho Tributario Internacional de la Universidad del Pacífico. Master en Política Tributaria por la Bath University. Asociada del Estudio Rubio, Leguía, Normand.

lías del artículo 12 de los CDI's la Asistencia Técnica, tal como se optó en el CDI Perú Brasil. Al respecto, se han tomado casos comparados, especialmente de países como la India y Brasil, los cuáles han optado por alejarse del Modelo OCDE para la celebración de CDI's y han seguido fórmulas distintas para tratar los servicios y, en especial, a la Asistencia Técnica.

Tema de interpretación son los problemas de caracterización que pueden suscitarse. En efecto, dado que el tratamiento de los servicios en el CDI Perú México incluyen dos supuestos de configuración de EPs (i) Servicios en General y (ii) Asistencia Técnica, la definición de este último servicio toma especial importancia para poder caracterizar la operación como tal diferenciándola de otros tipos de servicio pues las consecuencias podrían ser totalmente diferentes, como lo es la configuración o no de un EP en el país de la fuente, debido a que ambos supuestos difieren en el período de permanencia física de los prestadores del servicio.

Asimismo, el CDI Perú México ha optado por incluir una definición propia de Asistencia Técnica en el Protocolo del convenio que difiere de la definición establecida en la Ley del Impuesto a la Renta Peruano (LIRP) lo cual también amerita que se realice un estudio de los problemas de interpretación que dicha diferencia podría implicar dado que un servicio tipificado como Asistencia Técnica por la LIRP podría no ser considerado como tal por el CDI.

Es necesario tener en cuenta que tanto a nivel de legislación comparada como a nivel de la normativa peruana, siempre resulta complejo el tratamiento de la Asistencia Técnica pues su definición no siempre resulta clara; peor aún si a esto se agrega el hecho que se incluya dentro del CDI una definición propia, diferente a la que recogen las legislaciones domésticas de ambos países.

## **1. DEFINICIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA EN LA LIRP**

La LIRP incluye como supuesto gravado, autónomo e independiente de otros servicios a la Asistencia Técnica; definiéndola de manera específica y diferenciada de otros servicios. La LIRP también señala que la Asistencia Técnica se encuentra gravada aun cuando el sujeto que la presta es un no domiciliado, sea cual fuera el lugar de celebración del contrato o de su cumplimiento, fijando como criterio de sujeción la utilización económica en el país de dicho servicio.

Las normas incluyen una definición general de Asistencia Técnica y, además incluye una relación de servicios específicos calificados como tal y otra relación de servicios excluidos.<sup>1</sup>

En cuanto a la definición general, se comprendió en la definición de Asistencia Técnica a todo servicio independiente, suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario, especificando que la Asistencia Técnica también comprende la actividad de adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados.

Por su parte, en cuanto a la relación de servicios específicos se señaló que en cualquier caso, la Asistencia Técnica comprendía:

- i) Servicios de ingeniería: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y arquitectura.
- ii) Investigación y desarrollo de proyectos: elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.
- iii) Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras.

De otro lado, la LIRP incluye una relación de supuestos excluidos que no califican como Asistencia Técnica:

- i) Contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.

---

<sup>1</sup> Inciso c) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del IR, aprobado mediante Decreto Supremo 122-94-EF y normas modificatorias.

- ii) Servicios de marketing y publicidad.
- iii) Informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.
- iv) Actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica.
- v) Supervisión de importaciones.

Por último, la norma señala que en caso concurrieran conjuntamente con la prestación de un servicio de Asistencia Técnica, otras prestaciones de diferente naturaleza, debía discriminarse los importes relativos a cada una de ellas a fin de otorgar el tratamiento que correspondía a cada operación de manera individualizada. No obstante, si por la naturaleza de la operación no podía efectuarse dicha discriminación, debía otorgarse el tratamiento que correspondía a la parte esencial y predominante de la transacción.

## **2. DEFINICIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA EN LEGISLACIÓN COMPARADA (MÉXICO)**

En legislación comparada también encontramos que la Asistencia Técnica usualmente es tratada en forma especial para efectos de su regulación en el Impuesto a la Renta.

En el caso de México la Asistencia Técnica es definida en el Código Fiscal de la Federación<sup>2</sup> (en adelante CFF), el cual señala que:

*“Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos”.*

Adicionalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana<sup>3</sup> agrega a la definición del Código citado lo siguiente:

---

<sup>2</sup> Último párrafo del Artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

<sup>3</sup> Artículo 31 Ley del Impuesto sobre la Renta. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 01 de enero de 2002. Texto vigente conforme a la última reforma publicada, DOF 31 de diciembre, 2010.

*“En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo”.*

Si bien en el caso de México para que la Asistencia Técnica se encuentre sujeta a imposición en el país de la fuente, no sigue en estricto la regla de “utilización económica en el país” sí se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando:

- (i) los bienes o derechos por los cuales se paga la Asistencia Técnica, se aprovechen en México, o
- (ii) cuando se pague la Asistencia Técnica, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.<sup>4</sup>

Sin embargo, conforme al documento “Propuesta de Reforma Fiscal - Una Acción Impostergable”<sup>5</sup> la definición de Asistencia Técnica en el ordenamiento mexicano debe ser reformada en lo siguiente:

- Eliminar la referencia a que los conocimientos transmitidos no sean patentables, pues la restricción no tiene sentido en la regulación correspondiente a la propiedad industrial Mexicana.
- Eliminar la restricción que se hace respecto a que los conocimientos transmitidos no pueden implicar la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Precisar que la Asistencia Técnica es simultáneamente, una especie de transferencia de tecnología y de prestación de servicios independientes.
- Respecto de su carácter de prestación de servicios independientes, es importante aclarar que el calificativo de “personal” debe enten-

---

<sup>4</sup> Artículo 200 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana.

<sup>5</sup> *Propuesta de Reforma Fiscal - Una Acción Impostergable*. Grupo de los 6. Setiembre 2010. [www.ifamexico.com.mx](http://www.ifamexico.com.mx).

derse en el sentido de la expresión latina *intuitu personae* y no en el sentido de ser excluyente de una actividad empresarial.

Asimismo, señala el documento citado que el criterio de sujeción de fuente de riqueza en el territorio nacional (mexicano) debería también ser modificado. Esto, explica el documento, en virtud que la definición de los criterios de fuente de riqueza resulta de la mayor importancia toda vez que éstos determinan la sujeción impositiva de la persona (física o moral) residente en el extranjero respecto de un determinado tipo de ingreso.

En efecto, el documento también considera que el primero de los criterios debe modificarse pues hace referencia al aprovechamiento de “los bienes o derechos”, cuando de conformidad con el CFF, la asistencia consiste en la prestación de un servicio y no el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos, ni tampoco su enajenación.<sup>6</sup>

Como se aprecia, la definición de Asistencia Técnica en el ordenamiento mexicano no es tan específica como en el ordenamiento peruano ni incluye una lista positiva o negativa de lo que se entiende por Asistencia Técnica. Es así como veremos más adelante, que este hecho puede explicar el porqué en el Convenio suscrito por Perú y México se incluye una definición de Asistencia Técnica que no corresponde, en estricto, a la definición del ordenamiento Mexicano ni a la definición de la LIRP.

### **3. TRATAMIENTO DE LA ASISTENCIA TÉCNICA EN EL MODELO OCDE**

La política peruana para la celebración de los CDI's se aleja del Modelo OCDE cuando se trata de retribuciones por servicios y por Asistencia Técnica.

---

<sup>6</sup> En este sentido el Documento propone adecuar la disposición para establecer un criterio de fuente de riqueza que sea congruente con la naturaleza de la Asistencia Técnica, es decir, que corresponda a la prestación de un servicio independiente, como podría ser la prestación de dicho servicio en territorio nacional. Asumiendo que se adopte el criterio de fuente de riqueza propuesto y que se considere que en los ingresos por Asistencia Técnica, la fuente de riqueza se encuentra en México si el servicio se presta en territorio nacional, cabe destacar que el régimen fiscal quedaría prácticamente equiparado al régimen general que para el caso de ingresos por la prestación de servicios personales independientes en general se establece en el artículo 184 de la LISR, por lo que valdría la pena considerar la conveniencia de gravar los servicios de Asistencia Técnica en términos del artículo 184 en lugar del artículo 200.

En efecto, el Modelo OCDE actual<sup>7</sup> incluye las retribuciones por servicios empresariales y por Asistencia Técnica dentro del artículo 7 como un beneficio empresarial. No le otorga un tratamiento diferenciado y, por dicha razón, dichas retribuciones sólo pueden ser gravadas en el país de residencia del prestador del servicio, salvo que dicho prestador tenga en el país de la fuente un establecimiento permanente, al cual puedan ser atribuidos los beneficios.

Por esta razón, la doctrina en Derecho Tributario Internacional<sup>8</sup> señala que en aquellos casos que el prestador del servicio no tenga un establecimiento permanente en el país de la utilización o prestación de la Asistencia Técnica, las retribuciones que obtenga por sus operaciones no podrán encontrarse gravadas en el país de la fuente.

La única manera que se entendiera en un sentido distinto, es que en el propio CDI se estableciera una regla distinta en el tratamiento de los servicios y de la Asistencia Técnica.

El debate doctrinario sobre si resulta válido o no gravar en el país de fuente la Asistencia Técnica, sin que se haya configurado un supuesto de Establecimiento Permanente se encuentra vigente. Las posiciones se fundamentan, por un lado, en opiniones de expertos internacionales que reconocen que la movilidad internacional en la prestación de servicios y la virtualidad en la ejecución de los servicios son elementos que validan que los criterios tradicionales de distribución de la potestad tributaria entre los Estados debe ser revisada.<sup>9</sup> Sin embargo, por otro lado están los que piensan que, en realidad, el tema de gravar los servicios en el país de la fuente, encuentra sólo fundamento en temas de recaudación de países importadores de capital.

#### 4. CDI'S QUE NO SIGUEN EL MODELO OCDE

Siguiendo la primera posición diversos países<sup>10</sup> vienen incluyendo dentro de sus convenios -bajo distintas modalidades- la posibilidad de

---

<sup>7</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Version 2010.

<sup>8</sup> BRIAN, J. Arnold y MCINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. Kluwer Law International. 1995, Pág. 27

<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 Conferencias sobre la materia impartida en la International Tax Conference 2007, organizada por la Foundation for International Taxation en Bombay, India.

<sup>10</sup> Véase CDIs celebrados por la India y Brasil.

gravar en fuente las retribuciones por servicios y, en especial, por la prestación de Asistencia Técnica.

Así por ejemplo, el CDI celebrado entre México y la India en relación a los servicios en general el artículo 5 establece que:

*“El término «establecimiento permanente» asimismo comprende:*

*(...)*

- b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito, pero únicamente cuando las actividades de dicha naturaleza continúen (para el mismo proyecto o para uno relacionado) en el país por un periodo o periodos que en conjunto excedan de 90 días dentro de cualquier periodo de 12 meses”.<sup>11</sup>*

Y en lo que se refiere específicamente a la Asistencia Técnica el CDI en el artículo 12 se establece lo siguiente:

***“Artículo 12***

***Regalías y Honorarios por Asistencia Técnica***

- 1. Las regalías o los honorarios por asistencia técnica procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.<sup>12</sup>*

Otro ejemplo, lo constituye el CDI celebrado entre México y Brasil, el cual incluye en el Protocolo la siguiente desviación al Modelo OCDE:

***“6. En relación con el párrafo 3 del Artículo 12***

- a) Se entiende 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”.<sup>13</sup>*

---

<sup>11</sup> Véase CDI India-México.

<sup>12</sup> Véase CDI Brasil-México.

<sup>13</sup> Se debe tener presente que esta disposición se encuentra sujeta a la siguiente cláusula de nación más favorecida: b) En caso de que el Brasil acuerde con cualquier otro país, con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio, una disposición mediante la cual las rentas derivadas de la prestación de



Como se puede apreciar las formas usuales para gravar los servicios o la Asistencia Técnica en el país de la fuente han sido:

- i) Tratarlos como beneficios empresariales, pero agregando un supuesto adicional de configuración de Establecimiento Permanente (“EP”) por servicios prestados durante 90 días, 183 días o 6 meses; y/o,
- ii) Gravarlos como si fueran regalías, desde el primer día.

Las ventajas de una o de otra modalidad pueden depender de aspectos técnicos, administrativos o de dificultades en la interpretación que trae el incluir los servicios (incluida la Asistencia Técnica) como un nuevo supuesto de EP.

Una ventaja de optar por gravar las retribuciones por Asistencia Técnica sólo cuando se configura un EP en el país de la fuente, es que aun cuando sea necesario dicho supuesto, las rentas pueden ser gravadas pero sobre una base neta y no bruta. Y al admitirse la deducibilidad de gastos entonces la incidencia tributaria resulta menor.

Sin embargo, se debe tomar en consideración que esta opción genera una importante complejidad operativa y de interpretación tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente. Para la Administración no resulta fácil verificar cuando un no residente en el país ha configurado un supuesto de EP. La presencia física de empleados de una empresa extranjera en el país, por un determinado período, no es sencilla de detectar y puede suscitar problemas de interpretación relacionados a por ejemplo, la cuantificación de los días de permanencia cuando se trata de actividades similares desarrolladas por empresas asociadas.

De otro lado, el optar por incluir las retribuciones por Asistencia Técnica dentro de la definición de regalías, como lo señala Adolfo Martín Jimenez<sup>14</sup> tiene la gran ventaja de que

*“(…) las administraciones con pocos recursos no deben tratar de distinguir entre «cánones» y «servicios técnicos», una de las*

---

servicios técnicos que no impliquen un derecho a los que se refiere el párrafo de referencia se consideren como rentas a las que se les aplica el Artículo 7 ó 14, dicha disposición se aplicará automáticamente en lugar de lo dispuesto en el inciso anterior de este Protocolo, al momento de la entrada en vigor del Convenio que la contenga.

<sup>14</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. Op. Cit., Pág. 16.

*cuestiones interpretativas más problemáticas que se plantean tanto en el MC OCDE como ONU”.*

Sin embargo, bajo este supuesto se distorsiona el tratamiento de las regalías en el CDI al incluir conceptos distintos como lo es la Asistencia Técnica. Además, se les aplica una retención en la fuente pero sobre ingresos brutos. Si la tasa límite convenida en el CDI es reducida entonces importará menos porque la incidencia será menor pero si la tasa es alta como en el caso peruano que es 15% es un factor que debe tomarse en cuenta.

## **5. ASISTENCIA TÉCNICA EN LOS CDI'S SUSCRITOS POR EL PERÚ**

A fines del Gobierno anterior el Perú intensificó las negociaciones de CDI's, logrando suscribir uno nuevo con México, luego de un largo periodo de tiempo en el cual el Ministerio de Economía y Finanzas no impulsaba la suscripción de estos Convenios.

Por esta razón, actualmente el Perú sólo tiene CDI's en vigencia con Canadá, Chile y Brasil. El CDI celebrado con México sólo se encuentra suscrito por ambos estados pero aun no ha sido ratificado por los respectivos Congresos en ambos países.

Por otro lado, debemos mencionar que, en el ordenamiento supranacional de la Comunidad Andina (“CAN”) también existe un régimen para evitar la doble imposición regulado por la Decisión 578, efectiva a partir de 1 de enero de 2005, siendo actualmente aplicable a Perú, Colombia, Ecuador y Bolivia.

Salvo el caso de la Decisión 578 que adopta como criterio de imposición el principio de tributación en fuente, los CDI's celebrados con Canadá, Chile y Brasil, respectivamente, fueron negociados en base al Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para el Desarrollo Económico - OCDE.

Sin perjuicio de ello, como adelantáramos en el punto 2, 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. De esta forma es que la Asistencia Técnica en el Perú es tratada para efectos del Impuesto a la Renta hasta de cinco maneras:

- a) La LIRP grava la Asistencia Técnica cuando esta se utiliza económicamente en el Perú con una retención de 15% o 30%.<sup>15</sup>
- b) Los CDI's Perú-Chile y Perú Canadá gravan las retribuciones por Asistencia Técnica como si fueran un beneficio empresarial es decir, sólo se encuentran afectas en el país de residencia del contribuyente, pero incorporando una cláusula de Establecimiento Permanente ("EP") por servicios prestados durante 183 días o 6 meses.
- c) El CDI Perú-Brasil trata las retribuciones por Asistencia Técnica como si fueran regalías es decir son gravadas desde el primer día en el país de la fuente con una tasa de retención del 15%.
- d) Conforme a la Decisión 578 la Asistencia Técnica se grava en el país donde se imputa y registra el gasto, y
- e) El CDI Perú-México trata los ingresos por Asistencia Técnica como beneficio empresarial gravados sólo en residencia; pero incluye un supuesto de EP especial, adicionalmente al de servicios generales, en el caso que la prestación de la Asistencia Técnica en el país de fuente se realice por un periodo que exceda de los 90 días.

Estas cinco formas de tratar la Asistencia Técnica dentro de nuestro ordenamiento en nuestro entender resta equidad y eficiencia en el Sistema Tributario Peruano.

## **6. CDI PERÚ - MÉXICO**

En términos generales, el Estado Peruano en la suscripción del CDI Perú-México optó por seguir el esquema establecido en los CDI's con Chile y Canadá, respectivamente.

En efecto, de la lectura de ambos CDI's, se desprende que los ingresos por Asistencia Técnica siguen el tratamiento fiscal otorgado a los beneficios empresariales, conforme a las reglas del artículo 7 de los CDI's

---

<sup>15</sup> A partir del 1 de enero de 2005 se introduce la tasa del 15% siempre que se obtenga y presente a SUNAT ciertos documentos sin los cuales la tasa aplicable es de 30%. Los requisitos son a) una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que declare que prestará la Asistencia Técnica y registrará los ingresos que genere; y b) un informe de una firma de auditores de prestigio internacional que certifique que la Asistencia Técnica ha sido prestada efectivamente.

con Chile y Canadá, respectivamente. De este modo, la Asistencia Técnica prestada por una empresa residente en Chile o en Canadá tributará en el Estado de residencia de tal empresa, a menos que el referido servicio sea realizado a través de un EP en territorio peruano, en cuyo caso corresponderá que el rendimiento sea sometido a imposición en Perú, en su calidad de Estado de situación o fuente.

El CDI suscrito entre Perú y México repite esta fórmula para los servicios en general. Sin embargo, para el tratamiento específico de la Asistencia Técnica el artículo 7 recoge un nuevo supuesto de EP incluyendo el literal c) en el párrafo 3 como sigue:

*“c) la asistencia técnica prestada por parte de una empresa, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por ella para ese fin, pero sólo en el caso en que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de 90 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses; (...)”*

Entonces, según el CDI Perú-México tenemos, en primer lugar, que los ingresos de una empresa mexicana que presta servicios de Asistencia Técnica a su contraparte peruana sólo tributarán en México no quedando sujetas a retención aún cuando la Asistencia Técnica sea utilizada económicamente en el país.

Así una primera conclusión es que el tratamiento en el Convenio, al igual que en los CDIs Perú-Chile y Perú-Canadá, no se alinea con el tratamiento que le brinda actualmente la legislación interna peruana a los ingresos por Asistencia Técnica que obtiene un sujeto no domiciliado, los cuales se encuentran gravados en el Perú, con independencia del lugar donde se preste el servicio bajo comentario, como hemos visto en el punto 1 del presente trabajo.<sup>16</sup>

En tal sentido, desde la perspectiva de los ingresos públicos, es indudable que el CDI Perú-México permite la transferencia de potestad

---

<sup>16</sup> Esto como se señaló en la Ponencia presentada por esta autora en el Segundo Encuentro Regional Latinoamericano IFA 2010 si bien puede explicarse en el hecho que cuando se llevó a cabo la negociación de los CDIs con Chile y Canadá -año 2001- la legislación interna peruana no había recogido aún el criterio de la utilización económica como punto de conexión para gravar los rendimientos obtenidos por Asistencia Técnica, como renta de fuente peruana.

tributaria entre rentas gravadas desde Perú hacia el otro Estado contratante, en la medida que, en ausencia de tales CDI's, los rendimientos por Asistencia Técnica estarían gravados en territorio peruano desde el primer día.

No obstante, a fin de no perder completamente el derecho a gravar este tipo de rendimientos, el CDI incorpora una cláusula especial de EP que se configura por la prestación de servicios en el territorio del otro Estado contratante, siempre que dicha actividad supere un mínimo de días. Sin embargo, no sigue con la opción establecida para los servicios en general, incluida la Asistencia Técnica, en el artículo 5(3) de los CDI's con Chile y Canadá, respectivamente.

En efecto, en los CDI's con Chile y Canadá se establece como supuesto de EP únicamente la prestación de servicios que una empresa chilena brinda a una empresa residente en Perú, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, cuando tales actividades prosigan en el país durante un periodo o periodos que, en total, excedan de 183 días durante un periodo cualquiera de doce meses.

Sin embargo, en el CDI con México se incluye un supuesto adicional al indicado en el párrafo anterior. Es decir se incluye un supuesto especial de EP para la Asistencia Técnica cuando tales actividades prosigan en el país durante un periodo o periodos que, en total, excedan de 90 días durante un periodo cualquiera de doce meses.

Adicionalmente, en el CDI con México se recoge una definición especial de Asistencia Técnica en el numeral 2 del Protocolo del CDI, el cual establece lo siguiente:

*“2. Artículo 5°*

*Con referencia al párrafo 3 del artículo 5°, se entiende por asistencia técnica la transmisión de conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados antes mencionados”.*

Como se puede observar, el CDI Perú-México ha innovado la fórmula aplicable a los CDI's suscritos anteriormente por Perú en dos aspectos

básicos: (i) se ha introducido un nuevo supuesto de EP, reduciendo el periodo en el cual las actividades deben proseguir en el país para que se configure un supuesto de EP, de más de 183 días a más de 90 días durante un periodo cualquiera de doce meses, y (ii) se incluye en el CDI una definición propia de Asistencia Técnica distinta a la que recoge la LIRP y la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana.

**a) Nuevo supuesto de EP**

En la Ponencia citada identificamos que respecto a este supuesto de EP existen problemas de interpretación. En efecto, 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>17</sup>
- ii) si se cuentan sólo los días vinculados a un mismo proyecto o proyectos conexos o si se contabilizan con independencia del proyecto;<sup>18</sup> 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.

Por otro lado, también identificamos en dicha ponencia inconvenientes referidos principalmente al gravamen de los beneficios empresariales por parte del Estado de la fuente sobre base neta, como ordena el artículo 7(3) de los CDI's bajo comentario, debido a que en la práctica algunas empresas peruanas que pagan este tipo de servicios 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

---

<sup>17</sup> Al respecto, la Administración Tributaria peruana en el Informe 150-2009/SUNAT-2B0000, de fecha 31 de julio de 2009, no es clara en este aspecto, debido a que si bien reconoce que la contabilización de los 183 días está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se prestan los servicios, luego añade que dicho desarrollo no supone necesariamente la presencia física de los empleados en dicho Estado. Asimismo, entendemos que el Servicio de Impuestos Internos de Chile ("SII") se ha pronunciado a favor del "método de duración de la actividad" en el Oficio 2.890, de fecha 4 de agosto de 2005.

<sup>18</sup> Este problema se presenta específicamente en el caso del CDI con Chile, en la medida que el CDI con Canadá precisa que los servicios deben ser para el mismo proyecto o uno relacionado.

interna peruana, aplican la retención sin reconocer los gastos correspondientes.

En consecuencia, esta modalidad de gravar los servicios, incluyendo la Asistencia Técnica, en función a la figura del EP que se reputa por la prestación de servicios en un periodo de 183 días trae consigo una serie de dudas no resueltas hasta la fecha, así como también, un incremento de los costos de administración y costos de cumplimiento que, a nuestro modo de ver, terminan perjudicando tanto a la Administración Tributaria peruana como a los propios contribuyentes.

## **b) Problemas de caracterización**

Sin embargo, a estos problemas ya existentes, en la fórmula que se ha optado en el CDI Perú-México, se agrega el de conflictos de caracterización. En efecto, dicho CDI al tratar la Asistencia Técnica en forma diferente a los demás servicios puede generar problemas para definir cuándo estamos ante un servicio general y cuándo ante uno de Asistencia Técnica.

Distinguir entre Servicio y Asistencia Técnica no siempre resulta fácil en la LIR Peruana y en la LIR Mexicana como reconoce el documento “Propuesta de Reforma Fiscal” citado en el punto 2 del presente documento, la definición no resulta tampoco precisa. Este problema se complica aún más con la definición parcial del protocolo de CDI. La definición de Asistencia Técnica en el CDI Perú-México no ha incluido la lista positiva y negativa que incluye el Reglamento de la LIR Peruana en su inciso c) del artículo 4-A a efectos de definirla, por lo que algunas interrogantes se pueden suscitar en relación a dicha exclusión.

Una primera interpretación podría determinar que la exclusión de las listas positiva y negativa de Asistencia Técnica se explica, porque los servicios incluidos en la lista positiva o los servicios excluidos en la lista negativa, podrían para efectos del CDI ser considerados Asistencia Técnica o no.

En nuestra opinión, ambos países, al haber optado por incluir una definición dentro del CDI han renunciado a las definiciones previstas en su Leyes internas y la definición que primaria sería la del Convenio, razón por la que en el caso peruano la definición de la LIRP, incluyendo las inclusiones o exclusiones expresas que dicha norma contiene podrían no aplicarse en caso de servicios prestados por residentes mexicanos en Perú, cuando dichos servicios no se adecuaran a la descripción de Asistencia Técnica contenida en el CDI. Se debe tomar en considera-

ción que para efectos del presente caso ya no se aplicaría la regla contenida en el numeral 2 del artículo 3 del CDI, el cual establece que:

*“Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio (...)”.*

Otro problema que se crea con esta fórmula es el incentivo para que la Asistencia Técnica sea caracterizada como un servicio general al tratar los servicios de manera asimétrica. En efecto, al haber diferenciado y tratar la Asistencia Técnica en forma distinta de los demás servicios empresariales, está generando que los contribuyentes se encuentren tentados a caracterizar la Asistencia Técnica como un servicio general para no producir un supuesto de EP.

Un ejemplo, es el caso de la asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias. Según la LIRP y su reglamento estos servicios son Asistencia Técnica, debido a que se encuentran expresamente incluidos como tales en dicha norma.

Una primera aproximación sería analizar si dichos servicios constituyen Asistencia Técnica conforme al CDI debido a que no se encuentran específicamente mencionados en dicho convenio. En caso que se concluyera que es Asistencia Técnica se le aplicaría el supuesto de EP exigiendo la prueba de la presencia física en el país por un periodo menor a la regla general de más de 183 días, es decir de un periodo mayor de 90 días. Sin embargo, si se determina que es un servicio general porque por ejemplo, se considera que dicho servicio no implica la “transmisión de conocimientos especializados” entonces el servicio sería uno general sujeto a un periodo de presencia física mayor a los 183 días.

Para mayor abundamiento, habría que preguntarse cuál sería el tratamiento de la Supervisión y Montaje de un proyecto pues dicho servicio en el caso de la LIRP se encuentra incluido expresamente como Asistencia Técnica y, por dicha razón, podría considerarse en el supuesto de EP del literal c) del artículo 5 del CDI (90 días) sin embargo dichos servicios también se encuentran en el literal a) del mismo artículo del CDI en el supuesto de EP

*“una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionados con ellos (...) tenga una duración superior a 6 meses”.*



Como se observa, este nuevo tratamiento de la Asistencia Técnica en los nuevos convenios, que el Gobierno Peruano viene suscribiendo, introducen complicaciones en el Sistema Tributario con la finalidad de poder mantener una imposición de dichos servicios en el país de la fuente. En nuestra opinión consideramos que fórmulas como la que se ha introducido en el CDI Perú-México pueden justificarse para mantener potestad tributaria de los países importadores de capital como lo es Perú.

Sin embargo, no se puede olvidar los problemas interpretativos que pueden surgir, y las incertidumbres que se pueden generar entre los contribuyentes. Uno de los problemas más controversiales en el Derecho Tributario Internacional actual son justamente, los problemas de caracterización de rentas y, lo será en el caso de la Asistencia Técnica en particular en los CDI's que el Perú suscriba si se continúa con esta nueva fórmula.

En nuestro entender, 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.

## **CONCLUSIONES**

Como hemos visto, la posición adoptada por el Perú en cuanto a la imposición de la Asistencia Técnica en el marco del CDI Perú-México ha introducido un nuevo supuesto de EP y una nueva definición de Asistencia Técnica en el Sistema Tributario aumentando la complejidad en el tratamiento del Impuesto a la Renta en el caso de los servicios.

Lo que preocupa principalmente es la complejidad que se introduce en el Sistema Tributario que si bien es cierto que la celebración de CDI's implica tratamientos diferenciados porque cada negociación tiene sus peculiaridades dadas las limitaciones que presentan los distintos Estados negociadores, no puede perderse de vista que los tratamientos deberían ser como punto de partida similares. En caso contrario muchos temas de imposición internacional en especial respecto a servicios tendrán que ser definidos por criterios jurisprudenciales o administrativos, debido a los problemas de interpretación que cuando el sistema se complica resulta inevitable que se produzcan.

Lima, setiembre de 2011.

