

Implicancias tributarias de la distinción conceptual entre las regalías / cánones y las rentas provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica, a luz de los CDI que Perú mantiene en vigor¹

MIGUEL PUGA DE LA ROCHA^(*)
ROBERTO POLO CHIROQUE^()**

I. INTRODUCCIÓN

El propósito principal de este trabajo es brindar una aproximación al problema que se presenta al interpretar los CDI vigentes en el Perú, en relación con la calificación de las rentas provenientes de servicios de asistencia técnica y aquellas cuya naturaleza es la de regalías / cánones.

Este tema resulta importante de analizar si se tiene en consideración que nuestro país es un importador de tecnología, y que dicha distinción permitirá concluir si determinada renta tributará en nuestro país en cualquier supuesto, se sujeta a determinado límite (regalías / cánones conforme a los tratados suscritos con Chile y Canadá) o por el contrario, que únicamente tributará en nuestro país si su actividad generadora se realiza a través de un EP (asistencia técnica en los referidos convenios).

Asimismo, esta calificación tiene relevancia en el ámbito del Convenio Fiscal que se tiene con los miembros de la CAN (Ecuador, Colombia, Bolivia y Perú), según el cual las regalías sólo tributan en el país donde se usa o se tenga derecho a usar el bien intangible, mientras que los beneficios empresariales producto de servicios de asistencia técnica tributan en el país donde se imputa y registra el correspondiente gasto, salvo que se pruebe

¹ El presente trabajo no compromete la posición de PricewaterhouseCoopers (PwC) sobre ninguno de los aspectos tratados en él.

^(*) Abogado y magíster en administración de empresas, actualmente se desempeña como socio del departamento legal y de impuestos de PwC, Perú.

^(**) Abogado, actualmente forma parte del equipo de abogados del departamento legal y de impuestos de PwC, Peru.

que el beneficio se produce en otro lugar.

Partiendo de conceptos generales, que coadyuvan siempre al mejor entendimiento de los casos particulares, abordaremos el tema planteado.

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LOS CDI

Como consecuencia del acelerado desarrollo del fenómeno de la globalización y de la correspondiente interdependencia económica de los operadores internacionales, las operaciones comerciales involucran cada vez un mayor número de territorios y jurisdicciones.

En este contexto, los CDI aparecen como una alternativa idónea para evitar o reducir un gravamen injustificado sobre las operaciones internacionales. En efecto, en este tipo de operaciones, suelen presentarse supuestos de concurrencia impositiva sobre una misma persona o sobre los mismos hechos, originando con ello casi siempre el efecto de una doble imposición.

Es cierto que la normativa interna de los países suele incorporar medidas que tienen como finalidad atenuar este efecto, no obstante, tales medidas resultan insuficientes para solucionar por sí solas satisfactoriamente los problemas de doble imposición.

En términos generales, los CDI pueden definirse como acuerdos entre dos más o países respecto al régimen fiscal que van a aplicar a las personas y rentas sobre las que dichas jurisdicciones tengan competencia.²

Así, se señala que los CDI *“se basan en acuerdos entre dos Estados, mediante los cuales se delimita la soberanía fiscal de cada uno, gravando en el Estado de la fuente determinadas rentas y en el Estado de residencia otras”*.³

Si bien estos acuerdos implican la renuncia parcial de soberanía y, conse-

² Al respecto, Fernando Serrano Antón indica que *“el fundamento de los CDIs como método para eliminar la doble imposición internacional radica en la distribución que se hace del poder tributario, lo que se traduce en ocasiones en una cesión de soberanía fiscal entre los respectivos Estados”*, en *“Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los CDIs. - Fiscalidad Internacional”*. Ediciones Estudios Financieros, Madrid, página 121.

³ Campagnale, Norbeto; Catinot, Silvia; y, Larrondo, Javier. *“El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales”*. Editorial La Ley, Buenos Aires 2000, página 29.

cuentemente, a la potencial recaudación, producen, en nuestra opinión, un resultado positivo para los países que los suscriben, ello, en virtud a que motivan inversión, desarrollo, comercio y relaciones humanas.⁴

III. LA DOBLE IMPOSICIÓN

Conceptualmente puede señalarse que la doble imposición “*consiste en la superposición de las potestades tributarias de distintos Estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes*”.⁵

En relación con este punto, encontramos dos situaciones que pueden originar doble imposición, la primera, es la doble imposición de tipo jurídica y la segunda, la doble imposición de tipo económica.

Doble imposición jurídica

Ésta puede definirse como la incidencia o afectación de impuestos similares en dos o más países, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible e idéntico periodo de tiempo.

Sobre este particular, el profesor Alberto Xavier indica que “*La doctrina que se ha ocupado de la construcción del concepto de la doble tributación formuló -en la secuencia de las obras de Spitaler y Guggenheim- la regla de las cuatro identidades. Según ella, para que se pueda hablar de identidad del hecho (y por lo tanto de doble tributación), serían necesarias a) la identidad del objeto; b) la identidad del sujeto; c) la identidad del periodo tributario; y, d) la identidad del impuesto*”.⁶

Como es de advertirse, esta figura tiene su origen, generalmente, por la existencia de principios de tributación dispares, encontrándose frente a frente el principio de residencia, conforme al cual los residentes de un Estado tributan por su renta de fuente mundial, y el principio de la fuente o territorialidad (en sentido objetivo), que grava las rentas cualquiera sea la residencia de quien las hubiese obtenido.

⁴ Compartimos la opinión del profesor Serrano Antón quien sostiene que las consecuencias de la doble imposición internacional son siempre lesivas, no sólo en lo que concierne al contribuyente, sino también en relación con la circulación internacional de capital, de la tecnología y de las personas. Obra citada, página 97.

⁵ Campagnale, Norbeto; Catinot, Silvia; y, Larrondo, Javier. Obra citada, página 18.

⁶ Xavier, Alberto. “Derecho Tributario Internacional – Conceptos fundamentales”. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2005, página 57.

Es de señalar que dentro del principio de la fuente, caben dos acepciones que resultan relevantes, en primer lugar la de realización de la actividad de la que provienen las rentas o, la que localiza la fuente en el lugar de residencia del pagador de tales rentas.

El profesor Serrano Antón, recogiendo la posición de A. Xavier, señala que también “(...) se puede aceptar la clasificación de los puntos de conexión entre personales y territoriales, siendo un punto de conexión personal, la nacionalidad; y constituyendo puntos de conexión territoriales, a su vez de dos tipos, los subjetivos y los objetivos; en cuanto al punto de conexión territorial subjetivo, tenemos que citar la residencia, como vínculo entre el contribuyente y el territorio; mientras que el punto de conexión territorial objetivo, se determina a través de la conexión entre territorio y el acto o situación sobre la que se estructura el hecho imponible”.⁷

Gráficamente, esta clasificación se podría presentar de la siguiente manera:

Clasificación de Puntos de conexión

Personales	Territoriales	
Nacionalidad	Subjetivos	Objetivos
–	Residencia	Lugar donde se efectúa el acto o se produce la situación que origina el hecho imponible.

Sin embargo, puede ocurrir que el conflicto surja de la localización de la fuente. En este supuesto, caben una variada gama de posibilidades, como el lugar donde se encuentran los bienes productores de las rentas, el de la realización de la actividad, el de la utilización de los bienes o servicios, etc.

Doble imposición económica

La doble imposición económica puede definirse como aquella situación en la que un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo período, pero en cabeza de diferentes personas. De esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, período de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo se

⁷ Serrano Antón, Fernando. “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”. Doc. No.18/06, Instituto de Estudios Fiscales, página 10.

encuentra ausente el requisito de la identidad subjetiva que sí es considerada por la doble imposición jurídica.

IV. MÉTODOS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los métodos para evitar la doble imposición jurídica son mecanismos implementados por los países cuyo propósito es como su nombre lo indica, eliminar o atenuar la doble imposición.

Lógicamente, son los Estados que adoptan el principio de tributación sobre la renta de fuente mundial, quienes generalmente implementan estos mecanismos internos para reducir o atenuar esta sobrecarga impositiva.

En doctrina se reconocen dos modalidades:

- a) Método de exención: De acuerdo con este mecanismo, el Estado de residencia del perceptor de las rentas no las tiene en consideración para calcular la base imponible de su impuesto. Lo anterior significa que este método constituye una excepción al principio de tributación sobre la renta de fuente mundial de los residentes, deviniendo en la renuncia del país a gravar las rentas originadas en otro Estado.

En efecto, este método implica una limitación auto impuesta por el propio Estado con el propósito de eliminar la doble imposición. En este caso se privilegia el principio de la territorialidad o de la fuente.⁸

Ahora bien, este método a su vez, admite dos modalidades. Por un lado, el Estado puede eximir íntegramente del gravamen o puede implementar una exención progresiva.

- b) Método de imputación: En oposición al método anterior, bajo éste, el Estado de la residencia mantiene el principio de gravamen sobre la renta de fuente mundial, incluyendo en el cómputo de la base de cálculo las rentas provenientes del exterior. De acuerdo a este método, la doble imposición se repele otorgando un crédito tributario a los residentes, el cual les permite deducir de su impuesto el que se satisfizo en el extranjero por las mismas rentas.

Asimismo, este método puede establecerse de dos maneras, por un lado cabe la imputación íntegra y, por otro lado, la imputación ordi-

⁸ Taveira, Heleno. "A Pluriritributaco Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle", Tomo I. Editorial Temis, Bogotá 2003, página 199.

naria.⁹

En relación con la doble imposición económica, podemos señalar que los métodos previstos para eliminarla, no difieren sustancialmente de los métodos para eliminar la doble imposición jurídica.

Sin perjuicio de lo anterior, como hemos adelantado, las medidas unilaterales para eliminar o atenuar el fenómeno de la doble imposición internacional no llegan a resolver satisfactoriamente el asunto.

Al respecto, Eduardo Sotelo sostiene que *“lo que hace una medida unilateral es, desde la óptica particular de un país actuando en solitario, tratar de paliar ese problema, pero siempre se tratará de un Estado luchando por combatir el efecto de la doble imposición contemplando su grado de concesión o esfuerzo y su beneficio alternativo al dejar pasar recaudación.*

(...)

*Además, dado que se trata de una medida implementada mediante norma doméstica y sin contraparte, será una norma general que no habrá contrastado su efecto con un escenario exterior específico”.*¹⁰

Por este motivo, los CDI como real acuerdo entre dos o más Estados soberanos surge como la alternativa idónea para este propósito.

V. LOS CDI SUSCRITOS POR EL PERÚ

A la fecha Perú mantiene en vigor CDI con Canadá, Chile y la CAN. Asimismo, existen CDI con Brasil y España que se encuentran en el Congreso de la República pendientes de aprobación.

A fin de mostrar de modo más didáctico el estado actual de la cuestión, consideramos que éste se puede resumir de la siguiente manera:

⁹ El Estado de residencia únicamente admite como crédito el impuesto que efectivamente se hubiera pagado en dicho país.

¹⁰ Sotelo, Eduardo. “Aspectos a tomar en cuenta sobre los CDI”, en “Revista Vectigalia No.1”, Editorial Cartolan, Lima 2005, página 106.

	Canadá	Chile	Decisión 578
Dividendos	10% o 15% ¹¹	10% o 15% ¹²	Gravados sólo en el país de origen.
Intereses	15%	15%	Gravados sólo en el país en cuyo territorio se impute y registre su pago.
Regalías	15%	15%	Gravados en el país miembro donde se use o se tenga derecho a usar el bien intangible.
Ganancias de capital	Varía dependiendo el tipo de bienes.	Varía dependiendo el tipo de bienes.	Gravadas en el país en el que se encuentre el bien.
Beneficios empresariales	Sólo gravados en el país de quien presta los servicios.	Sólo gravados en el país de quien presta los servicios.	Sólo gravados en el país donde se imputa y registra el gasto.
Servicios Personales independientes	10%	10%	Gravados en el territorio en el que fueron prestados
Pensiones	15%	15%	Gravados en el territorio donde se halle la fuente productora

¹¹ De acuerdo con el artículo 10 del CDI suscrito con Canadá los dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos.
- b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

¹² De acuerdo con el artículo 10 del CDI suscrito con Chile los dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos.
- b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

VI. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS PASIVAS (REGALÍAS / CÁNONES) EN LOS CDI SUSCRITOS POR EL PERÚ

Las rentas pasivas son aquellas referidas al producto o ganancia derivado de la inversión de capital -llevada a cabo por empresas o particulares-, así como también, a la ganancia derivada de la puesta a disposición de determinados activos a favor de terceros.¹³

Su caracterización como rentas pasivas se debe probablemente a que, a diferencia de otro tipo de rentas, no implican tanto una actividad de ordenación de medios de producción en el otro Estado (como sería por ejemplo, la creación de un EP), sino únicamente la cesión de dinero (financiación propia, por medio de acciones, o ajena, por medio de préstamos), o bien la cesión de determinada tecnología (v. gr. patentes), que producirán un flujo periódico de rentas a favor del cedente.¹⁴

Del cuadro resumen del punto anterior se puede advertir con claridad el tratamiento jurídico que corresponde a las denominadas rentas pasivas en los CDI suscritos por el Perú.

Efectivamente, en el caso de los CDI suscritos con Canadá y Chile, que se basan principalmente en el MCOCDE, las rentas pasivas (dividendos, regalías / cánones e intereses) tributan en el Estado de residencia del perceptor y también en el Estado del que proceden, limitando la carga fiscal a una determinada tasa.

Cabe señalar que en el caso de las regalías, el MCOCDE reconoce competencia exclusiva a favor del Estado de residencia. Por su parte el MCONU dispone que las regalías / cánones pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

Si bien en el caso de los CDI suscritos por el Perú con Chile y Canadá, se han basado principalmente en el MCOCDE, en el caso de las regalías / cánones, se ha optado por establecer una competencia fiscal compartida, de conformidad con el MCONU.

De otra parte, tratándose de la Decisión 578, el desarrollo es como sigue: i) Los dividendos sólo se gravarán en el Estado del que procedan; ii) Los

¹³ 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 Capital with particular reference to German Treaty Practice", Vol I. Kluwer International, Munich 1999, página 559.

¹⁴ Lucas Durán, Manuel. "Las rentas pasivas en la fiscalidad internacional (dividendos, intereses y cánones)", *Fiscalidad Internacional*". Ediciones Estudios Financieros, Madrid, página 323.

intereses serán gravables únicamente en el Estado en que se impute y registre su pago; y, iii) Las regalías serán gravables en el Estado donde se use o se tenga derecho a usar el bien intangible.

VI.a. DIFERENCIA CONCEPTUAL ENTRE LAS REGALÍAS / CÁNONES Y LAS RENTAS PROVENIENTES DE SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA

Sobre este aspecto en particular, consideramos pertinente la opinión manifestada por Néstor Carmona, quien sostiene (refiriéndose al caso español) que *“tanto la atracción a la soberanía fiscal española como la tributación de las rentas derivadas de transferencias de tecnología e intangibles en general, una vez decidida su calificación, no presenta, en principio, grandes dificultades. Al menos en comparación con las que suscita su concepto”*.¹⁵

Suscribimos lo indicado por el citado autor español.

Los tres CDI que Perú tiene vigentes, han definido el concepto de regalías / cánones para efectos de su aplicación, en los siguientes términos:

CDI con Canadá	CDI con Chile	Decisión 578
El término regalías significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre patentes, marcas de fábrica, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, <u>o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas</u> , e incluye pagos de cualquier naturaleza respecto a películas cinematográficas y obras grabadas en películas, cintas y otros medios de reproducción destinados a la televisión.	El término regalías significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, <u>o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas</u> .	El término regalía se refiere a cualquier beneficio pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros <u>conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros</u> , incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos de conexos comprendidos en la Decisión 351.

¹⁵ Carmona, Néstor. “Fiscalidad de las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia”. Crónica Tributaria No.98, Madrid 2001, página 3.

Como es de advertirse, en el caso de los CDI suscritos con Chile y Canadá se ha incluido dentro del concepto de regalía a las cantidades pagadas por el uso o el derecho al uso de elementos intangibles, de determinados equipos y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. Es decir, han establecido un concepto que va más allá de la mera cesión de intangibles.

Para propósitos de la Decisión 578, en cambio, el concepto de regalía comprende únicamente a la cesión de intangibles, incluyendo dentro del rubro de intangibles a la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Dicho lo anterior, procederemos a abordar el tema que nos ocupa en el presente trabajo.

Así, quisiéramos rescatar que los rendimientos o rentas derivadas del uso o cesión del uso de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas son el tipo de rentas procedentes de la cesión del know-how. En efecto, como bien indica el profesor Serrano Antón, *“este tipo de rentas son consideradas como canon y uno de los mayores problemas con los que nos hemos encontrado (...) ha sido su diferenciación con la asistencia técnica, así como la distinción en determinados supuestos con una compraventa”*.¹⁶

Sobre el particular, el párrafo 11.1 de los Comentarios al MCOCDE¹⁷ señala que en el contrato de know-how, una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no revelados al público, a la otra parte de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, admitiéndose que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas, así como tampoco garantizar el resultado. Se continúa señalando en los comentarios, que este contrato difiere, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte.

En esta línea, se excluyen del concepto de canon, según los citados comentarios, los servicios posventa, las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, la pura asistencia técnica o las consultas evacuadas por un ingeniero, un abogado o un experto con-

¹⁶ Serrano Antón, Fernando. “Concepto de de canon o regalía en la normativa interna convenida y comunitaria” en “Revista Vectigalia No.1”, Editorial Cartolan, Lima 2005, página 189.

¹⁷ Nuestro país no forma parte de la OCDE y nuestros CDI tampoco han establecido que los Comentarios al MCOCDE sean aplicables.

table.¹⁸

Asimismo, Giuseppe Corasaniti señala que *“mediante el contrato de transferencia de know-how, una parte contratante se obliga a impartir a la otra los conocimientos específicos y las experiencias que continúan secretas para el público, con el fin de poder disfrutar de los mismos por su propia cuenta. En este sentido, no debe requerírsele al concedente el desempeño de un papel activo en la aplicación de las fórmulas concedidas al licenciatarario ni en la garantía del respectivo resultado”*.¹⁹

De lo señalado por el MCOCDE y los autores citados, podemos extraer los elementos que tipifican al contrato de know-how. Dichos elementos son: i) La existencia de conocimientos y experiencias secretas, con las que cuenta determinada persona; ii) La transferencia de dichos conocimientos y experiencias a una persona que carece de ellos; y, iii) El contrato se agota con la sola transferencia.

Siendo ello así, es decir, contando con un concepto que es aparentemente claro, cabe preguntarse cuál es la problemática que pudiera suscitarse.

Parte de la respuesta a esa lógica interrogante, es la ausencia en los CDI suscritos por Perú de una definición de asistencia técnica, figura con la que el contrato de know-how suele mantener ciertos caracteres comunes.

Dicho lo anterior, resulta necesario delinear el concepto de asistencia técnica. Así, la asistencia técnica puede definirse como *“la figura jurídica a través de la cual una empresa se compromete a poner al servicio de otra -además de conocimientos y experiencia- su colaboración a fin de obtener la producción de un resultado. Dicha asistencia será brindada mediante el envío de personal técnico especializado (en forma permanente o con visitas periódicas), a fin de brindar asesoría, entrenar al personal del receptor, supervisar tareas o asistir en la resolución de problemas concretos que surgen con motivo de la aplicación de una tecnología transferida”*.²⁰

Ahora bien, conforme indica Néstor Carmona, *“cuando en un CDI se menciona la asistencia técnica, se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.). Se trata en suma, de rentas*

¹⁸ Lucas Durán, Manuel. Obra citada, página 375.

¹⁹ Corasaniti, Giuseppe. “Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el MCOCDE” en “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Tomo I. Editorial Temis, Bogotá 2003, páginas 459 y 460.

²⁰ Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; y, Larrondo, Javier. Obra citada, página 384.

*activas, que derivan de prestaciones de servicios”.*²¹

De lo expuesto, podemos advertir el elemento común que puede llevar a confusión entre los contratos de transferencia de know-how cuya retribución origina regalías / cánones, y los contratos de asistencia técnica cuya retribución origina una renta empresarial. Dicho elemento es de alguna manera la experiencia y el conocimiento.

No obstante, existen elementos que permiten igualmente distinguirlos. Así, en doctrina se sostiene que *“se consideran cánones las cantidades satisfechas por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas, expresión que contempla el contrato denominado de know-how, al que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de asistencia técnica y cuyas remuneraciones no constituyen cánones sino rentas empresariales”.*²²

Asimismo, se señala que *“el contrato de know-how tiene por objeto la transmisión de informaciones tecnológicas pre-existentes y no reveladas al público, en sí mismas consideradas, en la forma de cesión temporal o definitiva de derechos, para que el adquirente las utilice por cuenta propia, sin que el transmitente intervenga en la aplicación de la tecnología cedida o garantice su resultado”.*²³

Por el contrario, *“el contrato de prestación de servicios tiene por objeto la ejecución de servicios que presuponen, por parte del prestador, una tecnología, la cual no obstante no se destina a ser transmitida, sino meramente aplicada al caso concreto mediante ideas, concepciones y consejos basados en el estudio pormenorizado de un proyecto”.*²⁴

Conforme puede advertirse, en el contrato de know-how lo que se efectúa es la transmisión de tecnología, mientras que el contrato de prestación de servicios de asistencia técnica, se aplica la tecnología.

²¹ Carmona, Néstor. “La problemática fiscal de los cánones y el know-how”. Doc. No.24/02. Instituto de Estudios Fiscales, página 8.

²² Carmona, Néstor. “Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia”. Crónica Tributaria No. 98. pág. 9.

²³ Xavier, Alberto. Obra citada, página. 384.

²⁴ Xavier, Alberto. Obra citada, página 384.

Resulta sumamente clara la conclusión de Philip Baker, quien señala que *“en el contrato de know-how ocurre el supplying know-how (léase, transmisión de conocimiento), mientras que en el contrato de asistencia técnica ocurre el applying know-how to guide the company (léase, aplicación del conocimiento para guiar a la empresa)”*.²⁵

A manera de resumen, las principales diferencias conceptuales serían las siguientes:

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

En este orden de ideas, podemos concluir que si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, u otros similares, sobre un proceso industrial específico, que debe mantenerse en secreto, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas ni tampoco garantizar el resultado, nos encontraremos frente a un contrato de know-how.

En caso contrario, es decir, si el cedente se obliga a suministrar el consejo y asesoramiento técnico requerido, y se garantiza un resultado, que enfatiza en una obligación de hacer, el contrato calificará como asistencia técnica.

VI.b. CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS DE LA DIFERENCIA CONCEPTUAL REGALÍAS / CÁNONES Y LAS RENTAS PROVENIENTES DE SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA

Las consecuencias impositivas a nivel de los CDI vigentes en el Perú fueron adelantadas en la introducción del presente trabajo.

Conforme a los CDI suscritos con Chile y Canadá, las regalías / cánones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, estas regalías / cánones pueden también someterse a im-

²⁵ Baker, Philip. Double Taxation Agreements and International Tax Law: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992, página 27.

sición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15% del importe bruto de las regalías.

Como indicamos anteriormente, en cuanto a la imposición de rentas que califiquen como regalías / cánones, los citados CDI han optado por una competencia fiscal compartida. De esta manera, se encuentran facultados a gravar las regalías / cánones el Estado del que procedan y el Estado donde resida el perceptor de las regalías / cánones.

Efectivamente, uno de los medios para compartir, pero también para atenuar la doble imposición que estos CDI han recogido es el establecimiento de una tasa máxima (15%) para el Estado donde resida el pagador de las regalías / cánones, límite que resultará de aplicación cuando el sujeto que reciba dichas regalías / cánones califique como beneficiario efectivo.²⁶

Así, para el caso del Impuesto a la Renta peruano, será importante verificar la condición del receptor de las regalías / cánones, así como la de beneficiario efectivo, en caso contrario la tasa aplicable para la retención correspondiente será la de 30% y no la de 15% conforme prevén los CDI.

De otra parte, en lo que respecta a las rentas por servicios de asistencia técnica, aquéllas sólo serán gravables en el país donde resida la empresa que presta dichos servicios, salvo que éstos sean realizados en el otro Estado Contratante a través de un EP. De esta manera, una empresa residente en un Estado Contratante sólo tributará por las rentas obtenidas por los servicios de asistencia técnica en el Estado en el que resida. La excepción a esta regla sería el supuesto en el cual dichas rentas se originan en la actividad de un EP en el otro Estado.

²⁶ En doctrina se discute respecto a la definición y alcances del término de beneficiario efectivo, así por un lado se sostiene que este concepto se refiere al acreedor de la renta, o al tercero por el cual el acreedor está actuando, considerando como acreedor a quien posee el título o derecho que origina la renta, siendo relevante el efectivo poder, legal o de hecho, para disponer del pago. Por otro lado, hay quienes sostienen que el concepto de beneficiario efectivo se refiere exclusivamente al rendimiento y no al derecho que genera el dividendo, interés o regalía / canon, por tanto, para la aplicación del CDI basta con tener la condición de beneficiario efectivo del rendimiento, no es necesario para quienes sostienen esta posición ser, al mismo tiempo, titular del activo que lo origina.

Sobre el particular, recomendamos revisar a Vega Borrego, Félix. "El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición". Documento No.8/05. Instituto de Estudios Fiscales.

Nuevamente, si consideramos que la legislación del Impuesto a la Renta peruano grava las rentas obtenidas por sujetos no domiciliados originadas por la prestación de servicios de asistencia técnica sin importar el lugar donde se realicen las actividades, siendo relevante únicamente que el aprovechamiento económico se produzca en nuestro país, la diferencia conceptual antes referida tendrá, efectivamente, impacto fiscal.

Ahora bien, para efectos de la Decisión 578, las regalías únicamente tributan en el país miembro donde se tenga derecho a usar el intangible. Las rentas por servicios de asistencia técnica, por su parte, tributan en el país donde se imputa y registra el correspondiente gasto, salvo que se pruebe que el beneficio²⁷ se produce en otro lugar.

Adviértase que la Decisión 578 establece con aparente claridad una repartición de la competencia fiscal entre los Países Miembros, no así una competencia fiscal compartida. Por tanto, la categorización del tipo de renta que se origina tendría, dadas las condiciones actuales, el siguiente efecto respecto a nuestra legislación interna:

- Las regalías / cánones pagados se gravan con la tasa de retención de 30%.
- Las rentas originadas por servicios de asistencia técnica recibidos se encuentran gravadas con una tasa preferencial de 15% (sujeto al cumplimiento de determinados requisitos).²⁸ No obstante, como hemos señalado precedentemente, existe controversia respecto al Estado Miembro que tiene la facultad de gravar dicha renta.

Finalmente, es importante comentar que en caso de contratos que comprendan la cesión de know-how y otro tipo de servicios, incluyendo la asistencia técnica, será recomendable distinguir la retribución correspondiente a fin de aplicar el tratamiento tributario que le resulte aplicable. Al respecto, los comentarios al MCOCDE señalan que estas últimas rentas

²⁷ Al respecto, es conveniente tener en cuenta que a la fecha existen dos interpretaciones contrapuestas respecto a dónde debe entenderse producido el beneficio. Por un lado, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) quien sostiene que la potestad tributaria es del Estado en que se produce el beneficio para el prestador del servicio, según el lugar donde se haya prestado el servicio. Bajo una segunda posición, la potestad tributaria es la del Estado en que se produce el beneficio para el usuario del servicio.

²⁸ El inciso f) del artículo 56 establece que a fin de gozar de la tasa preferencial de 15% el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

deben considerarse como prestaciones de servicios y encuadrarlas dentro del rubro de beneficios empresariales.

VII. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha ocupado del tema bajo comentario y, hasta donde nos ha sido posible conocer, constituye la primera Resolución del Tribunal Fiscal que ha resuelto un caso enmarcándolo dentro de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición. Sin perjuicio de lo anterior, es de señalar que aquella no constituye precedente de observancia obligatoria.

Así, mediante la Resolución No.00897-4-2008 del 23 de enero de 2008, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la calificación de una renta obtenida por un sujeto no domiciliado que, en su opinión, calificaba como una regalía a la luz de la Decisión 40 (antecedente de la actual Decisión 578).

El marco legal aplicable a este caso, era el siguiente:

Inciso i) del artículo 2 de la Decisión 40

Para efectos del convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa, el término regalía se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas y otros bienes intangibles de similar naturaleza.

Artículo 9 de la Decisión 40

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros sólo serán gravables en ese País Miembro.

Ahora bien, este caso trataba de una operación entre una empresa residente en Colombia y una empresa local. La Administración Tributaria sostuvo que la renta obtenida por la empresa colombiana y que fue pagada por la empresa local constituía renta de fuente peruana sujeta a retención.

El contribuyente local se defendió argumentando que la actividad generadora de dicha renta era un servicio de asistencia técnica, por lo que en virtud de lo establecido por la Decisión 40 únicamente debía tributar en Colombia.

Así, luego de analizar las prestaciones contenidas en el contrato suscrito por las partes, el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

“Que como puede apreciarse de lo expuesto, el contrato tiene como objeto que la empresa colombiana especialista, entre otros, en la actividad agroindustrial de la caña de azúcar, transmita a la recurrente su experiencia sobre la siembra, cosecha y fabricación de la caña de azúcar, así como sobre la administración de su empresa dedicada al mismo ramo (en las áreas de asesoría legal, contabilidad, tesorería y finanzas, sistemas, administración personal y servicios generales), partiendo para ello de la elaboración de un diagnóstico inicial de la recurrente, para luego efectuar recomendaciones basadas en sus conocimientos especializados aplicados a las necesidades de aquélla, señalándole la maquinaria a utilizar, normas de cosecha, dosis de herbicidas y madurantes a utilizar, etc., efectuando el seguimiento de la implementación de los conocimientos transmitidos, a fin de efectuar recomendaciones complementarias.

*Que de lo expuesto se puede concluir que **mediante el contrato suscrito entre la recurrente y la empresa colombiana esta última se compromete a transferir a la primera los procedimientos y conocimientos técnicos no patentados que posee debido a su experiencia en el negocio, por lo que la contraprestación recibida constituye una regalía, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 2 y 9 de la Decisión 40.***

(...)

*Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que el contrato suscrito con la empresa colombiana tiene como objeto la prestación de un servicio técnico o asistencia técnica, cabe indicar que como ya se ha señalado, en el caso analizado la empresa colombiana se obligó a prestar **servicios que implican la transmisión de conocimientos especializados a favor de la recurrente, razón por la cual las prestaciones objeto del contrato analizado califican como regalías para efectos de la Decisión 40**” (el subrayado es nuestro).*

Es de señalar que los hechos materia de análisis en este caso se produjeron en fecha en la que nuestra legislación interna aún no había establecido una definición de asistencia técnica, sin embargo, se contaba con una definición de servicio técnico.²⁹ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló lo

²⁹ Debe tenerse presente que el Diccionario de la Lengua Española, define a la asistencia como la acción de prestar socorro, favor o ayuda y al servicio como la acción y efecto de servir (estar al servicio de alguien) o favor que se hace a alguien.

siguiente:

“Que asimismo, cabe indicar que en el período acotado la Ley del Impuesto a la Renta no establecía el concepto de asistencia técnica, mas sí el de servicio técnico, señalando en el inciso c) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el periodo acotado, que los servicios técnicos a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la Ley, son aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucción impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión, indicando además que no están comprendidas en el inciso d) del artículo 48 de la Ley, las actividades que las personas jurídicas no domiciliadas desarrollen en el país a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los artículos 27 y 16 del Reglamento.

Que de acuerdo a la norma citada y a la descripción del contrato efectuada en la presente resolución puede concluirse que el objeto del mismo no constituye un servicio técnico, puesto que no se prestan servicios ejecutados de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente”.

No consideramos pertinente que este sea el espacio para hacer un análisis crítico de los fundamentos de esta resolución. Sin embargo, cabe, a nuestro entender, efectuar unas precisiones conceptuales en mérito a los aspectos básicos que hemos desarrollado en este trabajo.

La definición de regalía contenida en la Decisión 40 no señalaba expresamente que aquélla constituya la contraprestación por la transferencia de conocimiento, como ha interpretado el Tribunal Fiscal. En su lugar, dicha Decisión se refiere a la regalía como el beneficio obtenido por dejar usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas y otros bienes intangibles de similar naturaleza.³⁰

www.rae.es.

Puede apreciarse que existe cierta similitud entre ambas definiciones, por ello, considerando que ambas se refieren a lo técnico, en términos latos su significado podría ser equivalente.

³⁰ Adviértase aquí que resulta de singular relevancia la calificación como intangible.

En este sentido, asumimos que el Tribunal Fiscal al resolver el presente caso revisó la doctrina y concluyó, como precedentemente también concluimos, que la regalía vinculada esencialmente a un contrato de know-how constituye la contraprestación por la transmisión de conocimientos. Sin embargo, de la resolución materia de comentario no se desprende los motivos por los cuales el Tribunal Fiscal omitió en el análisis otro aspecto fundamental: La regalía como renta pasiva, difiere conceptualmente de aquellas prestaciones que involucran un rol activo del cedente.

Efectivamente, como señala la doctrina en los contratos de know-how que originan regalías, el cedente de la tecnología o conocimiento no interviene en su aplicación.

Ahora bien, de la revisión de las prestaciones del contrato que el Tribunal Fiscal analizó se advierte que gran parte de la labor de la empresa colombiana implicaba un acompañamiento a la empresa peruana, que se traduciría en un seguimiento y la formulación de recomendaciones, es decir, implicaba un rol activo, asemejándose de este modo, a nuestro modesto entender, a un servicio de asistencia técnica, calificación que hubiese requerido analizar si los conocimientos de la empresa colombiana constituyeron el medio para arribar al objetivo del contrato y no el objeto mismo de la prestación.

De esta manera, consideramos que habiendo el Tribunal Fiscal recurrido a definiciones doctrinales sobre el concepto de regalía, hubiese sido también preferible que recurra a las definiciones en doctrina de asistencia técnica, en la medida que la Decisión 40 ni nuestra legislación interna contenían una definición aplicable.

VIII. CONCLUSIONES

- La distinción conceptual entre las regalías / cánones y las rentas originadas por servicios de asistencia técnica tiene impacto fiscal a nivel de los CDI suscritos por Perú.
- Dentro de la definición de regalías / cánones contenida en los CDI suscritos con Chile y Canadá, el aspecto correspondiente al uso o cesión del uso de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas (know-how) es el que puede originar dificultades.
- La doctrina distingue a los contratos de know-how como *supplying know-how* (léase, transmisión de conocimiento), y al contrato de asistencia técnica como *applying know-how to guide the company* (léase,

aplicación del conocimiento para guiar a la empresa). Como hemos referido anteriormente, el contrato de know-how se caracteriza por que su objeto es la transmisión del conocimiento, donde el cedente no realiza labores adicionales a la transmisión y porque la retribución recibida como contraprestación califica como una regalía.

En cambio, el contrato de servicios de asistencia técnica se caracteriza porque su objeto es, valga la redundancia, prestar un servicio para brindar soluciones basándose en la aplicación del conocimiento, en el que el prestador tiene un rol activo y porque la retribución recibida como contraprestación no califica como una renta pasiva.

- A nivel de los CDI con Chile y Canadá la distinción resulta de mayor importancia debido a que en el gravamen sobre regalías / cánones existe competencia fiscal compartida y en el caso de las rentas originadas en servicios de asistencia técnica, aquélla es la excepción.
- En el caso de la Decisión 578 la importancia radica en la tasa preferencial que prevé la legislación interna para las rentas provenientes de servicios de asistencia técnica.
- La definición de regalía contenida en la Decisión 40 y la Decisión 578, sólo incluye dentro de su concepto a la cesión de intangibles, no comprende bajo ningún concepto a la prestación de servicios adicionales.
- Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia fiscal peruana ha interpretado que un contrato que tiene gran parte de prestaciones que implican un rol activo del “transferente” califica como una regalía a la luz de la Decisión 40. En nuestra opinión, este primer precedente sobre la materia resulta discutible.

Lima, abril de 2008.