

CDI

BENEFICIOS TRIBUTARIOS PARA LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA



**Una publicación de la Comisión de Promoción del Perú para la
Exportación y el Turismo - PROMPERÚ**

Calle Uno Oeste N° 50, piso 14, urb. Córpac, San Isidro, Lima - Perú

Teléfono: (51-1) 616-7300

www.promperu.gob.pe

© PROMPERÚ. Todos los derechos reservados

Distribución gratuita. Prohibida su venta.

Créditos

Elaborado por: Estudio de abogados Filipi, Pietricarriozza y Uria

Corrección de estilo: Juan Carlos Bondy

Cuidado de edición, diseño y diagramación: Departamento de Producción
Gráfica y Audiovisual de PROMPERÚ, Guillermo Seminario, Cecilia Soto,
Gabriela Trujillo

ÍNDICE

- | | |
|---|--------------|
| I. INTRODUCCIÓN | p. 3 |
| II. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS | p. 4 |
| III. DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA Y CDI EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA | p. 15 |
| IV. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A LOS PAÍSES CON LOS CUALES SE HA CELEBRADO UN CDI: APLICACIÓN DE LOS CDI | p. 41 |



INTRODUCCIÓN

La presente guía tiene como finalidad señalar las principales consideraciones que se deben tener en cuenta para la tributación de la exportación de servicios desde el Perú con destino a los países con los que se ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI): Brasil, Canadá, Chile, Corea del Sur, México, Portugal y Suiza, así como con los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)¹, en aplicación de la Decisión 578.

En ese sentido, se analizará el impacto tributario de los servicios de BPO (centros de contacto), franquicias, software, marketing digital, ingeniería en consultoría y servicios a la minería, en el marco de los convenios antes señalados.

¹ Actualmente los países miembros de la CAN son Bolivia, Colombia, Ecuador y el Perú.



EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

II.1. Alcance

De acuerdo con los artículos 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV)² y 60 de la Ley General de Aduanas³, se puede considerar a la exportación como un término de comercio exterior referido a la salida de mercancías o servicios con destino al exterior, con la finalidad de que sean consumidos fuera del país.

Asimismo, de la propia definición se puede determinar que la exportación no solo es de bienes, sino también incluye a los servicios. En ese sentido, la Ley 29646, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, señala que la exportación de servicios es el suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de las siguientes modalidades de prestación:

- **Comercio transfronterizo:** es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país.
- **Consumo extranjero:** cuando el consumidor del servicio se desplaza y lo adquiere en el territorio nacional.
- **Presencia comercial:** cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o un establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio.
- **Presencia de personas físicas:** consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica.

Bajo este breve alcance de exportación de servicios, pasaremos a señalar el tratamiento jurídico tributario según nuestro ordenamiento legal vigente.

² Cuyo texto único ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo 055-99-EF.

³ Decreto Legislativo 1053.

II.2. Marco jurídico tributario

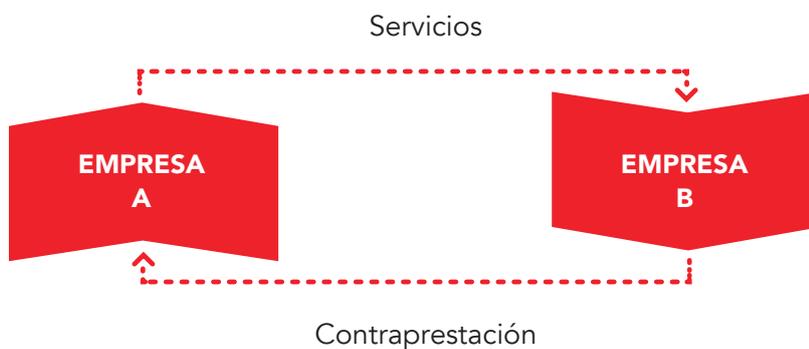
Para efectos de la presente guía, analizaremos las implicancias tributarias de las exportaciones de servicios, específicamente respecto al impuesto a la renta y al IGV.

II.2.1. Impuesto a la renta

II.2.1.1. Generalidades

Para analizar las implicancias tributarias referidas al impuesto a la renta de la exportación de servicios partiremos de un ejemplo. La Empresa A, domiciliada en el Perú, presta servicios de consultoría a la Empresa B, domiciliada en México. El servicio se presta íntegramente en México. Para ello, la Empresa B paga una retribución a la Empresa A por los servicios prestados.

El ejemplo se graficaría de la siguiente forma:



De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta⁴ (LIR) vigente en el Perú, las personas jurídicas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente peruana y extranjera⁵, mientras que las personas jurídicas no domiciliadas tributan solo por sus rentas de fuente peruana.

En este sentido, la Empresa A tributa no solo por sus rentas de fuente peruana, sino también por las rentas que obtenga en el extranjero. Para determinar qué tipo de rentas se consideran rentas de fuente peruana, debemos remitirnos al artículo 9 de la LIR, el cual establece los criterios de conexión para que un tipo de renta determinado se considere de fuente peruana.

⁴ Texto único ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-EF y sus modificatorias.

⁵ Artículo 6 de la LIR: "Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora".

Requisitos para la exportación de servicios

Al referirnos a los servicios, nos debemos remitir al inciso e del artículo 9 de la LIR, el cual señala que se consideran rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Vemos que, en este caso, nuestro ordenamiento jurídico ha optado por considerar a las rentas por servicios como rentas de fuente peruana al tener como criterio el lugar de prestación del servicio. La utilización económica del servicio ha sido prevista para servicios de asistencia técnica y servicios digitales.

En nuestro ejemplo, debido a que el servicio se presta íntegramente en México, las rentas derivadas de dicho servicio se consideran rentas de fuente extranjera para efectos tributarios en nuestro país. Como se puede apreciar, es relevante el lugar de prestación del servicio, salvo en asistencia técnica y servicios digitales, en los cuales lo relevante es el lugar de utilización económica.

La empresa domiciliada siempre va a tributar por dichas rentas, debido a que las empresas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente mundial.

De esta forma, al momento de realizar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, así como realizar el correspondiente pago, la Empresa A deberá considerar a las rentas generadas por los servicios prestados a la Empresa B y gravarlos con la tasa aplicable (por 2019, la tasa del impuesto corporativo a la renta es de 29,5%).

Supongamos por un momento que la legislación mexicana tiene el mismo criterio de conexión para los servicios y considera como rentas de fuente local a aquellos servicios que son prestados en el país. En este caso, vemos que la Empresa A presta servicios en México, con lo que genera rentas de fuente mexicana como una persona jurídica no domiciliada. En este caso, la Empresa A también se encontrará gravada en México por sus rentas de fuente mexicana.

En este caso se produce un fenómeno denominado “doble imposición jurídica”, debido a que, por una misma renta, la Empresa A está gravada en dos jurisdicciones distintas.

La propia LIR ha previsto un método para solucionar este problema, que se encuentra en el inciso e de su artículo 88. Este señala que los contribuyentes podrán deducir del impuesto a la renta a pagar (en calidad de crédito) los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta ley⁶.

⁶ Siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Asimismo, indica que el importe que no se utilice en el ejercicio gravable no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

En el caso de personas jurídicas que realizan actividades empresariales, la tasa peruana es de 29,5%, debido a que solo están gravadas con impuesto a la renta de tercera categoría. El inciso e del artículo 88 de la LIR quiere señalar que el impuesto pagado en el extranjero (en nuestro caso, en México) podrá ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, siempre que no exceda: (i) del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni (ii) el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Como veremos más adelante, frente a estos problemas de doble imposición surgen los convenios para evitar la doble imposición (CDI)⁷ celebrados con otras jurisdicciones, de modo que se pueda asignar de manera efectiva las potestades tributarias y evitar así que se produzcan estos conflictos.

II.2.2. Impuesto General a las Ventas - IGV

Un tema importante para tener en consideración es la aplicación del IGV para el caso de exportación de servicios. La totalidad de CDI suscritos por el Perú⁸, así como la gran mayoría de CDI en el mundo, rigen para impuestos a las rentas o sobre el patrimonio, porque usualmente el IGV (o el IVA en otros países) toma un criterio nacional para gravar con dicho impuesto (en nuestro caso, por ejemplo, venta de bienes en el país, utilización de servicios en el país, etc.), por lo que rara vez nos encontraremos frente a un caso de doble imposición en el IGV.

Partamos del mismo ejemplo señalado en la sección 2.2.1 de esta guía, en donde la Empresa A presta servicios de consultoría a la Empresa B, a cambio de una retribución, en un servicio que se presta (y utiliza) íntegramente en México.

El artículo 1 de la Ley del IGV señala que dicho impuesto grava:

- La venta en el país de bienes muebles
- La prestación o utilización de servicios en el país
- Los contratos de construcción
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores
- La importación de bienes

Por otro lado, el inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV señala que se considera servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se estime como renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto.

⁷ Los CDI son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional. El fin general de los CDI es eliminar o reducir el impacto que una doble tributación pueda tener sobre un contribuyente al pretenderse gravar una misma renta en dos jurisdicciones. Esto es logrado mediante el reparto de materias impositivas entre los países. Además de reducir o eliminar la doble imposición, los CDI también ayudan a distribuir adecuadamente los ingresos fiscales entre los países, evitar la evasión fiscal de impuestos y fomentar el libre flujo del comercio internacional.

⁸ El Perú ha suscrito siete CDI con los siguientes países: Brasil, Corea del Sur, Canadá, Chile, México, Portugal y Suiza.

Como podemos apreciar, el artículo 1 de la Ley del IGV señala que dicho impuesto grava a los servicios cuando estos sean “prestados” o “utilizados” en el país. De esta forma, el citado inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV indica cómo se debe determinar si un servicio es prestado o utilizado en el país.

Así, este artículo señala que un servicio es prestado en el Perú cuando el sujeto que lo presta está domiciliado en el país para efecto del impuesto a la renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la contraprestación.

Por otro lado, señala que un servicio es utilizado en el Perú cuando es prestado por un sujeto no domiciliado y es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Adicionalmente, dentro del Reglamento de la Ley del IGV⁹ también podemos encontrar ciertas disposiciones respecto a la aplicación del IGV a la prestación del servicio. Así, el inciso b del artículo 2 de ese reglamento señala que son operaciones gravadas los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato. También indica que no se encuentran gravados los servicios prestados en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que no seas consumidos o empleados en el territorio nacional. Adicionalmente, se indica que no se consideran utilizados en el país los servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior.

Teniendo en cuenta solo estos artículos, podríamos señalar que el servicio no está gravado con el IGV, debido a que, si bien es prestado por un sujeto domiciliado en el país para efectos del impuesto a la renta, en nuestro ejemplo el servicio se presta y utiliza íntegramente en México. Sin embargo, también se debe tener en consideración el artículo 33 de la Ley del IGV, que regula la exportación de bienes y de servicios. Este artículo indica de manera general que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

⁹ Aprobado mediante Decreto Supremo 24-94-EF y sus modificatorias.

Requisitos para la exportación de servicios

El artículo 33 de la Ley del IGV, modificado por la Ley 30641¹⁰, establece que los servicios se considerarán exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:



Para efecto de lo señalado anteriormente, el exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la Sunat,^{11 12}.

Por otro lado, el propio artículo 33 de la Ley del IGV establece que determinados servicios siempre se considerarán como exportación, independientemente de cumplir con los requisitos señalados anteriormente.

Asimismo, el artículo 9 del Reglamento de la Ley del IGV establece que, para cumplir lo establecido en el quinto párrafo del artículo 33, se debe tener en cuenta lo siguiente:

¹⁰ Ley que fomenta la exportación de servicios y el turismo, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 17 de agosto de 2017.

¹¹ Tanto la Ley del IGV como su reglamento indican que, para realizar una exportación de servicios, el contribuyente "previamente" debe estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios. Así, convierten este requisito en un supuesto constitutivo de derechos, el cual Sunat ha regulado a través de su Resolución de Superintendencia 312-2017-SUNAT, que entró en vigencia el 1 de diciembre de 2017.

¹² En el anexo I de la presente guía se establece el procedimiento para realizar la inscripción del Registro de Exportadores de Servicios a cargo de Sunat.

- a. Los servicios deben ser prestados a título oneroso y la retribución o ingreso por estos debe considerarse renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no se encuentre afecto a este impuesto.
- b. Los servicios se considerarán prestados desde el país hacia el exterior cuando:
 - i. La prestación del servicio por parte de la persona domiciliada en el país se realiza íntegramente en el Perú.
 - ii. El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tienen lugar en el extranjero, para lo cual se considera el lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que el servicio genera al usuario no domiciliado.

Para establecer que el uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tienen lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, teniendo en cuenta no solo lo señalado en los contratos, sino también lo acordado a través de otros medios de prueba, a fin de determinar el lugar donde efectivamente se realiza dicho uso, explotación o aprovechamiento.

- c. A fin de considerar los servicios como exportación, el exportador de servicios debe, de manera previa a dichas operaciones, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la Sunat.

En nuestro caso particular, vemos que tenemos un servicio oneroso prestado en el exterior por un domiciliado a favor de un no domiciliado y cuyo aprovechamiento se da íntegramente fuera del país. Además, se trata de un servicio de consultoría, que cumple con los requisitos antes indicados. Por tanto, en uno u otro escenario, el servicio no se encuentra gravado con el IGV.

Cabe señalar que los servicios considerados como exportación de servicios para efectos del IGV dan lugar a un saldo a favor del exportador, que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 34 de la Ley del IGV, será igual al importe del impuesto que hubiera sido consignado en el comprobante de pago de haberse considerado una operación gravada. Dicho saldo podrá ser utilizado como crédito fiscal a favor del IGV, como crédito contra otras deudas tributarias o excepcionalmente podrá ser devuelto al contribuyente.

| CONTRIBUYENTE | EMPRESA DOMICILIADA EN PERÚ | |
|---------------------|--|---|
| IMPUESTO A LA RENTA | Tributa 29,5% por su renta de fuente peruana. | Tributa por su renta de fuente extranjera. Aplica como crédito el impuesto a la renta pagado en el extranjero. Límite: tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero. |
| IGV | <p>Tributa por servicio prestado en el país, salvo que califique como exportación de servicios, de acuerdo con los requisitos descritos en el artículo 33 de la Ley del IGV.</p> <p>Excepcionalmente, el artículo 33 de la Ley del IGV ha calificado ciertas operaciones como exportación de servicios sin requerir el cumplimiento de los requisitos antes indicados.</p> <p>La exportación de servicios de acuerdo con la Ley del IGV da derecho al saldo a favor del exportador, que constituye el IGV de compra de las adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a la prestación de dichos servicios. Dicho saldo podrá ser utilizado como crédito fiscal contra el IGV de ventas, como crédito contra otras deudas tributarias y, en su defecto, podrá ser materia de devolución al contribuyente.</p> | |

II.2.3. Declaración del impuesto a la renta

El impuesto a la renta de tercera categoría grava los ingresos que provengan de las personas naturales con negocio y todo tipo de renta que obtengan las personas jurídicas.

Asimismo, como los exportadores son personas domiciliadas, tributarán por sus rentas de fuente peruana y extranjera. En ese sentido, sin perjuicio de la calificación de las rentas que perciba el exportador como de fuente peruana o extranjera, siempre va a tributar por dichas rentas.

Además, debido a que los servicios de exportación producen rentas de tercera categoría, se rigen bajo el principio del devengado, que está regulado en el artículo 57 de la LIR. La norma señala que los ingresos se devengan cuando:

- Se han producido los hechos sustanciales para su generación.
- El derecho a obtenerlos no está sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.
- La contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro. El ingreso se devenga cuando el hecho o evento ocurra.

Teniendo ello en cuenta, veamos cuál es el proceso de declaración del impuesto a la renta que deben seguir los exportadores peruanos.

El impuesto a la renta es un tributo que se determina anualmente. El cómputo del ejercicio inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Asimismo, la tasa aplicable en 2019 es de 29,5%.

Si bien este impuesto se determina anualmente, mensualmente el exportador deberá declarar los pagos a cuenta¹³ por los ingresos que reciba de la prestación de los servicios de exportación. Los pagos a cuenta son cantidades que se anticipan a la liquidación del impuesto a la renta que se debe realizar al final del ejercicio.

La declaración mensual se puede efectuar mediante el Programa de Declaración Telemática (PDT) 621, a través de Sunat Virtual con su Clave Sol o en la red bancaria autorizada.

Al final del ejercicio el exportador debe presentar su declaración jurada anual y liquidar su impuesto a la renta. La declaración y el pago del impuesto a la renta deberán ser efectuados dentro de los tres primeros meses del año siguiente, utilizando el Programa de Declaración Telemática (PDT) que aprueba la Sunat mediante resolución de superintendencia.

La declaración y el pago del impuesto a la renta deben realizarse dentro del plazo de vencimiento previsto en el cronograma de pagos tanto mensuales (para pagos a cuenta) como anuales (para la declaración jurada anual), según el último dígito del RUC de cada declarante.

II.2.4. Comprobantes de pago

De acuerdo con el literal d del numeral 1.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago¹⁴ (RCP), en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del IGV se debe emitir una factura, conforme a las normas contenidas en el RCP.

En ese sentido, el artículo 8 del RCP precisa que las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano. De manera adicional pueden contener dentro del mismo documento la traducción a otro idioma. Asimismo, respecto al número de RUC se precisa que la factura emitida no lo consignará de tratarse de operaciones de exportación. Por otro lado, la segunda copia (Sunat) debe archivar hasta que la requiera dicha entidad.

¹³ Los pagos a cuenta del impuesto a la renta se calculan de acuerdo con el artículo 85 de la LIR.

¹⁴ Aprobado mediante Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT.

Es importante mencionar que la factura a emitirse por los exportadores de servicios no debe realizarse conforme a las normas vigentes en el país donde reside o domicilie el usuario del servicio (México, en el caso del ejemplo). Deben contener, como se ha mencionado anteriormente, los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano de acuerdo con el RCP peruano.

II.2.5. Facturación

El numeral 5 del artículo 5 del RCP señala que los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:



Emisión de la factura en servicios continuados

- **Contratos por servicios de prestaciones continuas a plazo indeterminado**
Surgirá la obligación de emitir el comprobante de pago cuando se hagan las liquidaciones por producción con el correspondiente pago parcial del servicio.
- **Contratos por servicios de prestaciones continuas en los que exista plazo determinado**
Si se pacta un plazo para el pago, el comprobante de pago se emitirá cuando venza el referido plazo.
- **Contratos de prestaciones continuas en los que hay un plazo de culminación del servicio**
Si no se han mediado pagos parciales, el comprobante de pago deberá emitirse cuando culmine el servicio de acuerdo con el contrato.

Bancarización

Se establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sobrepase los S/ 3500 o USD 1000 deberán pagar utilizando los siguientes medios de pago:

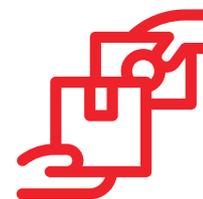
Para todo tipo de servicios

- a. Depósitos en cuentas
- b. Giros
- c. Transferencias de fondos
- d. Órdenes de pago
- e. Tarjetas de débito expedidas en el país
- f. Tarjetas de crédito expedidas en el país
- g. Cheques con la cláusula de "no negociables"

Para comercio exterior

- a. Transferencias
- b. Cheques bancarios
- c. Orden de pago simple
- d. Orden de pago documentaria
- e. Remesa simple
- f. Remesa documentaria
- g. Carta de crédito simple
- h. Carta de crédito documentario

Para efectos tributarios, los pagos que se realicen sin utilizar los medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costo o créditos, a ejecutar compensaciones ni a solicitar devoluciones de impuestos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios.



DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA Y CDI EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA

Habiendo expuesto el alcance y las implicancias tributarias de la exportación de servicios, podemos señalar que, en cuanto al impuesto a la renta, frecuentemente la exportación de un servicio dará lugar a la doble imposición, como se pudo apreciar de nuestro ejemplo señalado en la sección II.2.1 de la presente guía. Frente a estos problemas usuales surgen los CDI, como pasaremos a explicar.

III.1. Generalidades

Como hemos mencionado, los CDI surgen frente a la problemática internacional que ocasiona la doble imposición. De esta forma, los países, a fin de evitar entorpecer las operaciones de comercio internacional por razón de sus políticas impositivas, acuerdan establecer un régimen de asignación de potestades tributarias para facilitar el intercambio de bienes y servicios de manera transfronteriza.

Es así como, en esencia, los CDI son tratados internacionales, celebrados en el marco de la Constitución Política del Perú por el procedimiento establecido, y buscan evitar o solucionar el problema de la doble tributación, así como facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información entre países.

Usualmente se reconocen dos tipos de doble imposición que los CDI buscan solucionar:

- **Doble imposición jurídica:** ocurre cuando una persona es gravada por la misma renta en dos o más jurisdicciones.
- **Doble imposición económica:** ocurre cuando dos personas son gravadas por la misma renta en dos o más jurisdicciones, utilizando figuras distintas.

III.2. ¿Cómo se evita la doble imposición internacional?

Los Estados tienen poder soberano para imponer tributos y lo hacen a través de las disposiciones tributarias de sus leyes domésticas. De acuerdo con la ley interna de un país, una persona o empresa puede estar sometida a tributación en función del grado de conexión personal que exista entre tal persona y el Estado (por ejemplo, por razones de nacionalidad, ciudadanía, domicilio o lugar de constitución)¹⁵.

¹⁵ Asimismo, si el grado de conexión es débil o consiste solo de factores objetivos, únicamente las rentas obtenidas en ese Estado estarán gravadas (por ejemplo, cuando el único criterio de conexión que utiliza un Estado para gravar renta es que sea pagada desde ese país, aun cuando el servicio que la genera ha sido prestado por un extranjero íntegramente desde el exterior).

Así pues, los Estados pueden establecer tributos y también son libres de establecer los criterios de vinculación a fin de que una renta o un patrimonio se encuentren gravados en ese país, sea que se trate de transacciones puramente domésticas o internacionales. Esa misma libertad soberana es ejercida por los Estados en sentido inverso, para establecer mecanismos que eviten o reduzcan la doble imposición que surge de la superposición de las normas tributarias de uno y otro Estado.

Los métodos para evitar la doble imposición pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales:

- i. **Medidas unilaterales:** se trata de disposiciones en la ley interna de cada país con el objetivo de evitar los efectos de la doble tributación internacional sobre los contribuyentes residentes, en situaciones no cubiertas por un CDI. Un ejemplo es el artículo 88 de la LIR peruana desarrollado en el punto II de la presente guía.
- ii. **Medidas bilaterales:** se trata de acuerdos entre dos Estados para eliminar o reducir la doble imposición. Estos acuerdos son conocidos como CDI.
- iii. **Medidas multilaterales:** son acuerdos llevados a cabo por varios Estados con el objetivo de evitar la doble imposición internacional en forma coordinada. Un ejemplo es la Decisión 578 del Pacto Andino, del cual Perú es parte.

III.3. ¿Qué son los CDI?

Los CDI son tratados internacionales firmados entre Estados con la finalidad principal de evitar que una persona natural o jurídica residente en uno de los Estados se vea afectada por una doble imposición internacional por impuesto a la renta o impuestos al patrimonio, como consecuencia de su inversión o relación comercial con otro Estado¹⁶.

Los CDI cumplen además una finalidad administrativa, en la medida en que permiten la interacción de las administraciones tributarias de los países firmantes, mediante el intercambio de información y la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Los convenios son para los Estados lo que los contratos son para las personas. En ese sentido, constituyen instrumentos que se incorporan a la legislación interna para su aplicación en forma obligatoria¹⁷.

Aunque cada país negocia separadamente el CDI, es usual que todos los CDI contengan cláusulas similares, debido a que se inspiran en modelos desarrollados por organismos internacionales y que sirven como punto de partida de las negociaciones de los países interesados en celebrar el acuerdo. Estos modelos son los elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Los países de la región andina tienen también el modelo de convenio de la CAN¹⁸.

¹⁶ Gildemeister Ruiz Huidobro, A. (2008). "Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos: una urgente necesidad. La experiencia española". En IFA Grupo Peruano (ed.), CDI. Convenios para evitar doble imposición tributaria (pp. 469-503). Lima: IFA Perú.

¹⁷ El artículo 55 de la Constitución Política del Perú señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

¹⁸ Los modelos son importantes porque facilitan la negociación de los CDI, pero también porque, en ausencia de un órgano supranacional dirimente, los comentarios que los acompañan contribuyen a la interpretación uniforme del CDI por parte de los países firmantes.

Cada modelo tiene disposiciones que reflejan una posición política y económica de la organización que los elabora. Así, el Modelo OCDE (MOCDE) está inclinado a favorecer la tributación exclusiva en el país en el que reside el sujeto que obtiene la renta, lo que resulta propio de los países miembros de la OCDE, que en su mayoría son naciones exportadoras de capitales, mientras que el Modelo ONU pone énfasis en la potestad tributaria de los países que constituyen la fuente de las rentas, para brindar más amplitud a la posibilidad de gravar rentas obtenidas por extranjeros y establecer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, lo que es propio de países importadores de capitales, como el Perú.

III.4. CDI celebrados por el Perú

Nuestro país no cuenta con una red amplia de CDI, en comparación con otros países de la región. A continuación, se detallan los CDI suscritos por el Perú:

| TIPO | ESTADO CONTRATANTE | FIRMADO EN | VIGENTE DESDE | |
|--------------|--|--------------------------------|---------------|------|
| Multilateral |  COMUNIDAD ANDINA | Ecuador Colombia Bolivia | 2004 | 2005 |
| Bilateral |  | Chile | 2001 | 2004 |
| Bilateral |  | Canadá | 2001 | 2004 |
| Bilateral |  | Brasil | 2006 | 2010 |
| Bilateral |  | México | 2011 | 2015 |
| Bilateral |  | Suiza | 2012 | 2015 |
| Bilateral |  | Portugal | 2012 | 2015 |
| Bilateral |  | Corea del Sur | 2012 | 2015 |

No obstante el limitado número de convenios, el hecho de que el 50% de los CDI celebrados por el Perú se hayan concluido en los últimos años puede interpretarse como una indicación de la intención de expandir su red de convenios en el corto plazo. En ese sentido, se mantienen negociaciones con otros países para la celebración de nuevos CDI.

III.5. Principales aspectos comunes de los CDI

III.5.1. Ámbito de aplicación

Para tratar el tema de los CDI, es importante analizar cuál es su ámbito de aplicación. Una de las primeras consideraciones que ya ha sido mencionada previamente en esta guía es que los CDI se aplican a impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio. Esto se encuentra recogido en el artículo 2 del MOCDE, el cual además ha sido incorporado, con sus respectivas particularidades, en los CDI suscritos por el Perú.

Adicionalmente, el artículo 1 del MOCDE, recogido también en los CDI suscritos por el Perú, señala que el CDI se aplica a las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes.

Detengámonos un momento sobre este punto. De acuerdo con lo señalado en el propio MOCDE y los CDI suscritos por el Perú, no es necesario que intervenga un residente de cada Estado contratante para que se aplique el CDI. Por ejemplo, imaginemos que un residente en Corea del Sur alquila un inmueble situado en el Perú a un residente boliviano. Según las normas internas peruanas, el ingreso percibido por el sujeto domiciliado en Corea del Sur es de fuente peruana, debido al lugar de ubicación del inmueble, por lo que el no domiciliado deberá tributar en el Perú. En Corea del Sur, por su parte, el residente coreano tributa por sus rentas de fuente mundial y deberá considerar el ingreso percibido por el inmueble en el Perú como parte de sus ingresos de fuente extranjera.

Como vemos, en este caso se aplica el CDI Perú-Corea del Sur sin la necesidad de que intervengan residentes de ambos países.

III.5.2. Concepto de residencia

Como mencionamos en la sección anterior, los CDI se aplican a residentes de uno o ambos Estados contratantes. Ante ello, es necesario entender qué se entiende por “residente” para efectos de la aplicación de un determinado CDI.

En primer lugar, el artículo 3 del MOCDE define lo que se entiende por “persona” y “sociedad”. De esta forma, señala que el término “persona” comprende a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Por “sociedad” se entiende a cualquier persona jurídica que se considere persona jurídica a efectos impositivos. Vemos que, en el caso de sociedades, el MOCDE se ha remitido a la legislación interna de cada país para determinar quién es considerada persona jurídica. En el caso peruano, debemos remitirnos al artículo 14 de la LIR para determinar quiénes son personas jurídicas para efectos tributarios.

Por otro lado, el artículo 4 del MOCDE señala qué personas o sociedades son consideradas residentes de un Estado contratante. Así, señala que un residente es toda persona que, en virtud de la legislación interna de un Estado, esté sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza análoga. Esto quiere decir que, nuevamente, debemos remitirnos a las normas sobre residencia que se encuentran en la LIR,

a fin de determinar cuándo una persona (definida previamente en el artículo 3 del MOCDE) es residente en el Perú.

Sin embargo, el artículo en cuestión continúa y señala que, pese a lo señalado, no se considerará residente a las personas sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por sus rentas de fuente local. Esto es importante debido a que, por ejemplo, en el caso peruano, una sucursal de una empresa no domiciliada se considera domiciliada en el Perú, pero solo tributa por sus rentas de fuente peruana, por lo que no puede ser considerada como residente para efectos de la aplicación del CDI.

Finalmente, el artículo 4 del MOCDE establece ciertos criterios para solucionar el problema de doble residencia, tanto para las personas naturales (con criterios como vivienda permanente, centro de intereses vitales, entre otros), como para las personas jurídicas (en el caso del MOCDE, el criterio es la sede de dirección efectiva).

III.5.3. Establecimiento permanente

Un tema importante para considerar en el caso de los CDI, debido a su aplicación recurrente, es el concepto de establecimiento permanente (EP). Su relevancia nace principalmente por el artículo 7 del MOCDE, que regula los beneficios empresariales, pues señala que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solo serán sujetos a imposición en dicho Estado, salvo que realice la actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente, en cuyo caso se pasará de tributación exclusiva en residencia a tributación compartida.

No obstante lo señalado, el concepto de establecimiento permanente también puede encontrarse a lo largo de los demás artículos del MOCDE, como el artículo 10 sobre dividendos y el artículo 11 sobre intereses.

Al respecto, el artículo 5 del MOCDE recoge el concepto de establecimiento permanente para efectos de la aplicación de los CDI y señala sus tres modalidades:

- a. Lugar fijo de negocios. El numeral 1 del artículo 5 del MOCDE señala que por establecimiento permanente debemos entender, en principio, un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Debemos entender la fijeza desde un punto de vista espacial y temporal. En cuanto al plano espacial (location test), si bien el lugar no debe ser estrictamente inamovible, sí debe tener cierta relación geográfica para poder considerarse un lugar fijo. Si ese "lugar fijo" se desplaza esporádicamente alrededor de varios Estados, no se podrá considerar que tiene fijeza para efectos del CDI. Si, en cambio, se mueve dentro de una zona determinada con coherencia geográfica, pese a su movilidad, puede ser considerado un lugar fijo.

En lo relativo al plano temporal (duration test), el lugar fijo debe tener, cuando menos, vocación de permanencia para considerarse como tal. Además, debe estar a disposición de la empresa para considerarse como establecimiento permanente.

Asimismo, en lo que respecta a la actividad empresarial de la empresa (business test), debe entenderse que estamos frente a la actividad principal de dicha empresa (core business) y no a actividades incidentales.

Finalmente, el numeral 2 del artículo 5 del MOCDE incorpora ciertas entidades que siempre serán consideradas como establecimientos permanentes para efectos del CDI, como las sedes de dirección, las sucursales, los talleres, las minas, etc.

- b. Obra o proyecto de construcción o instalación. El MOCDE señala que solo se considerarán como establecimientos permanentes las obras o los proyectos de construcción o instalación cuya duración excede los 12 meses.

Los comentarios al artículo 5 del MOCDE acerca de esta modalidad de establecimiento permanente señalan que se debe tener en cuenta la unidad geográfica y comercial de la obra o el proyecto para determinar si es un establecimiento permanente. Es decir, se busca prevenir que los agentes, por ejemplo, separen un proyecto en varios contratos de corta duración con el fin de evitar la aplicación del plazo de 12 meses. Así, según los comentarios del MOCDE, si dichos contratos guardan una unidad coherente geográfica y comercial en relación con una obra o un proyecto determinado, debe entenderse que existe un establecimiento permanente.

Un tema interesante sobre este punto es que, a diferencia del MOCDE, el modelo de CDI planteado por la ONU reduce el plazo de duración necesaria a seis meses para que una obra o proyecto de construcción o instalación sea considerada establecimiento permanente. Ello se debe a que, como hemos mencionado, el Modelo ONU busca proteger a los países importadores de capital (los cuales usualmente son los países de cuya fuente salen las rentas). Así, el artículo 7 de beneficios empresariales establece tributación exclusiva al país de residencia de quien percibe las rentas, salvo que exista establecimiento permanente. Con la reducción del plazo, se busca facilitar la existencia de un establecimiento permanente, con el fin de otorgar potestad tributaria al país de la fuente.

- c. Agente dependiente. De acuerdo con el numeral 5 del artículo 5 del MOCDE, cuando un agente dependiente actúe en nombre de una empresa y ejerza habitualmente facultades de concluir contratos en nombre de dicha empresa, se considerará que existe un establecimiento permanente respecto a las actividades que el agente realice para esta.

Al igual que en el lugar fijo de negocios, se busca que la actividad que realice el agente dependiente sea parte de la actividad principal (core business) de la empresa.

En relación con el establecimiento permanente por servicios, el MOCDE no contempla el supuesto de “EP Servicios”, a diferencia del Modelo ONU. El Modelo ONU incluyó un concepto más amplio de establecimiento permanente que el previsto específicamente en el MOCDE, incluyendo la prestación de servicios. Los CDI suscritos por el Perú siguen la vertiente del Modelo ONU. Asimismo, la LIR ha recogido de forma expresa la configuración de un establecimiento permanente en el caso de servicios prestados en el país por plazos mayores a 183 días en el periodo de 12 meses.

De acuerdo con los comentarios de la ONU: “Se cree que los servicios de gestión y consultoría deben ser incluidos debido a que la prestación de dichos servicios en los países en desarrollo por las empresas de los países industrializados a menudo implica grandes sumas de dinero”.

Teniendo en cuenta lo determinado por el Modelo ONU, en 2008 la OCDE ha incluido en sus comentarios (Com. OCDE) una disposición alternativa referida al EP Servicios.

A continuación, detallamos un cuadro comparativo del tratamiento tributario de la prestación de servicios por un proveedor no residente según el MOCDE contra el Modelo ONU.

| MODELO OCDE (2010) | MODELO ONU (2001) |
|--|--|
| <p>Disposición alternativa del EP Servicios Com. 42.23</p> <p>a) Servicios a través de una persona física que permanece en el Estado de la fuente por más de 183 días en cualquier periodo de 12 meses, y más del 50% de los ingresos brutos sean imputables al ejercicio de la actividad de la empresa vinculada a la prestación de los referidos servicios.</p> <p>b) Servicios prestados en el Estado de la fuente por más de 183 días en cualquier periodo de 12 meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados.</p> | <p>Artículo 5 (3) (b)</p> <p>Servicios prestados en el Estado de la fuente por 6 meses dentro de un periodo cualquiera de 12 meses para un mismo proyecto o proyectos relacionados.</p> <p>Artículo 14 (1) (a) (b)</p> <p>a) Si el proveedor de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente tiene en el Estado de la fuente un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades.</p> <p>b) Si el proveedor de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente está presente en el Estado de la fuente por más de 183 días durante el año fiscal.</p> |

19 “La adopción controversial por parte de la OCDE de la disposición alternativa del EP Servicios es el reflejo del reconocimiento por parte de algunos Estados miembros de la OCDE sobre la legitimidad de la extensión de las potestades tributarias del Estado de la fuente sobre la renta derivada de los servicios. Esta tendencia no debería ser sorprendente debido que en la práctica los Estados tienen un gran interés en gravar [de acuerdo con] la fuente de la renta. Pocos son los países que tienen un gran interés de gravar [según] la residencia e inclusive aún son menos los Estados que todavía tienen interés de gravar como Estados exportadores de capital que supere significativamente el interés de los Estados importadores de capital”.

Finalmente, es importante mencionar que en el Modelo de la CAN el concepto de establecimiento permanente no está desarrollado como tal, en tanto dicho convenio multilateral se rige bajo el método de exención. A excepción de los demás convenios celebrados por el Perú, en la Decisión 578 no se establece la potestad de gravar en el país donde un contribuyente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente²⁰.

III.6. Aspectos particulares de los CDI

III.6.1. Impuestos actuales a los que se aplica el CDI

| ESTADO CONTRATANTE | IMPUESTOS ACTUALES EN EL CASO DEL PERÚ | IMPUESTOS ACTUALES EN EL CASO DEL OTRO PAÍS |
|----------------------------------|---|---|
| CAN (BOLIVIA, COLOMBIA, ECUADOR) | -Los impuestos establecidos en la LIR | En Bolivia: impuesto a la renta En Colombia: impuesto a la renta En Ecuador: impuesto a la renta |
| BRASIL | -Los impuestos establecidos en la LIR | El impuesto federal sobre la renta |
| CANADÁ | -Los impuestos establecidos en la LIR -El impuesto extraordinario de solidaridad, en cuanto afectan el ingreso por ejercicio independiente e individual de una profesión | -Los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo la Ley del Impuesto a la Renta (Income Tax Act) |
| CHILE | -Los impuestos establecidos en la LIR | Los impuestos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta |
| COREA DEL SUR | -Los impuestos establecidos en la LIR | -El impuesto sobre la renta -El impuesto sobre las sociedades -El impuesto especial para el desarrollo rural -El impuesto local sobre la renta |
| MÉXICO | -Los impuestos establecidos en la LIR | El impuesto sobre la renta federal y el impuesto empresarial a la tasa única |
| PORTUGAL | -Los impuestos establecidos en la LIR | -Impuestos sobre las rentas de personas (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) -Impuesto sobre la renta empresarial (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, IRC) -Sobretasa a las rentas empresariales (derramas) |
| SUIZA | -Los impuestos establecidos en la LIR | -Los impuestos federales, cantonales o comunales que incluyen: <ul style="list-style-type: none"> • Sobre la renta (renta total, rentas del trabajo, rentas del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital y otras rentas) • Sobre el patrimonio (patrimonio total, bienes muebles e inmuebles, activos empresariales, capital pagado y reservas, y otros rubros del patrimonio) |

²⁰ Por lo tanto, la empresa de un país miembro que realiza actividades en el territorio de otro país miembro, bajo cualquier modalidad, incluyendo tener un lugar de administración, una fábrica, un taller industrial, una obra de construcción o una agencia de ventas, el gravamen ocurrirá solo en el país miembro donde se genera la fuente productora de renta, independientemente, si en dicho país se ha configurado un establecimiento permanente o no en los términos del MOCDE.

III.6.2. Residencia

Como señalamos anteriormente, el MOCDE establece criterios para solucionar los problemas de doble residencia. Así, en las personas jurídicas el criterio adoptado por el MOCDE es que sean residentes en el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Veamos la manera de resolver un problema de doble residencia de una persona jurídica en cada uno de los países con los que el Perú ha suscrito un CDI, lo cual ha sido contemplado en el numeral 3 del artículo 4 de los CDI y en el inciso e del artículo 2 de la Decisión 578.

| PAÍS | CRITERIO PARA RESOLVER UN PROBLEMA DE DOBLE RESIDENCIA DE UNA PERSONA JURÍDICA |
|------------------------------|---|
| CAN | Administración efectiva y acuerdo mutuo de forma subsidiaria: Una empresa está domiciliada en el país que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o este no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva. Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los países miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo. |
| BRASIL MÉXICO PORTUGAL | Acuerdo mutuo: Las autoridades competentes de ambos Estados contratantes harán lo posible para resolver el caso. La ausencia de dicho acuerdo mutuo provocará que dicha persona jurídica no pueda exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas del CDI. |
| CANADÁ CHILE | Lugar de constitución y acuerdo mutuo de forma subsidiaria: Considerarla como residente solo del Estado del que sea nacional. El término "nacional" atiende al lugar de constitución de la persona jurídica, para reputarla como nacional de ese Estado. En el caso que no sea nacional en ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos o no se pudiera determinar, el CDI establece que los Estados harán lo posible por resolver el caso mediante un procedimiento de común acuerdo. En caso no se logre dicho acuerdo, la persona jurídica no podrá aprovechar los beneficios del CDI. |
| COREA DEL SUR | Sede de dirección efectiva y acuerdo mutuo de forma subsidiaria: Se considerará residente solo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Y en caso su sede de dirección efectiva no se pueda determinar, las autoridades competentes de los Estados resolverán el caso mediante un acuerdo mutuo. |
| SUIZA | Acuerdo mutuo: La manera de resolver será un trato de común acuerdo teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva ²¹ , su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En caso no se llegue a un común acuerdo entre el Perú y Suiza respecto a la residencia de una persona jurídica determinada, no se podrán aplicar los métodos para solucionar la doble imposición, como veremos más adelante ni ningún beneficio del convenio excepto los beneficios de los Artículos 23 (No Discriminación) y 24 (Procedimiento de Acuerdo Común). |

21 De acuerdo con el artículo 4 del Protocolo del CDI Perú-Suiza, se entiende que la "sede de dirección efectiva" es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales y de gestión claves, así como donde se llevan a cabo las operaciones necesarias para la actividad de la empresa, considerando todos los hechos y circunstancias pertinentes.

III.6.3. Establecimiento permanente

Tal como lo señalamos en la sección III.5.3 de esta guía, el Perú ha incorporado ciertas disposiciones del Modelo ONU a sus CDI. Tal es el caso del concepto de establecimiento permanente, recogido en el artículo 5 de cada uno de los CDI, a excepción de la Decisión 578, que no lo utiliza.

Como definición general común, en el numeral 1 se califica al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Asimismo, en el numeral 2 se establecen algunos ejemplos de establecimientos permanentes:

- a) Las sedes de dirección
- b) Las sucursales
- c) Las oficinas
- d) Las fábricas
- e) Los talleres
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o la explotación de recursos naturales

Seguidamente, el numeral 3 de los CDI hace referencia a la configuración de establecimiento permanente temporales. Algunos CDI tienen un tratamiento diferenciado respecto a las actividades y plazos necesarios para que se configure el establecimiento permanente, como se señala a continuación:

| CDI | SE CREA UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SI SE TRATA DE: |
|--------|---|
| CAN | N/A Tributación exclusiva en Ecuador, Colombia y Bolivia según el lugar de desarrollo del servicio. Exportador peruano no tributa en el Perú. |
| BRASIL | Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión directamente relacionada, pero solo cuando estos tengan una duración superior a seis meses ²² . |
| CANADÁ | 1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, con duración mayor a 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. 2. EP Servicios: servicios, incluidos los de consultorías, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin (para el mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses) ²³ . |

²² A efectos del cálculo de los límites temporales, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el marco del artículo 9 (empresas asociadas), serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

²³ A efectos del cálculo de los límites temporales, las actividades realizadas por una empresa incluirán las actividades realizadas por empresas asociadas en el sentido del artículo 9, si las actividades de ambas empresas están conectadas.

| | |
|----------------------|--|
| CHILE | <ol style="list-style-type: none"> 1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas. Duración: mayor a 6 meses. 2. EP Servicios: servicios, incluidos los de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin. Duración mayor a 183 días (en 12 meses)²⁴. |
| COREA DEL SUR | <ol style="list-style-type: none"> 1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas, pero solo cuando tengan una duración superior a 6 meses. 2. EP Servicios: servicios, incluidos los de consultorías por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin (mismo proyecto o uno conexo). Duración mayor a 183 días (en 12 meses)²⁵. |
| MÉXICO | <ol style="list-style-type: none"> 1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas. Duración mayor a 6 meses. 2. EP Servicios: servicios, incluidos los de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan (mismo proyecto o uno conexo). Duración mayor a 183 días (en 12 meses). 3. Asistencia técnica prestada por una empresa, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por ella para ese fin, para un mismo proyecto o uno conexo. Duración mayor a 90 días (en 12 meses)²⁶. |
| PORTUGAL | <ol style="list-style-type: none"> 1. Obra, proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas. Duración mayor a 183 días (en 12 meses). 2. EP Servicios: servicios, incluyendo los de consultoría, por parte de una empresa por intermedio de empleados u otras personas encomendados por la empresa para ese fin (mismo proyecto o uno conexo). Duración mayor a 183 días (en 12 meses)²⁷. |
| SUIZA | <ol style="list-style-type: none"> 1. Obra, proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas, pero solo cuando tengan una duración superior a 183 días dentro de un periodo de 12 meses. 2. EP Servicios: servicios, incluidos los de consultoría, por parte de una empresa por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin (mismo proyecto o uno conexo). Duración mayor a 9 meses (en 12 meses)²⁸. |

24 A efectos del cálculo de los límites temporales, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.

25 A efectos del cálculo de los límites temporales, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, relacionadas o sustancialmente similares.

26 A efectos del cálculo de los límites temporales, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

27 De acuerdo con el artículo 3 del Protocolo del CDI Perú-Portugal, para efectos del cómputo del periodo o periodos, se acuerda que las duraciones de las actividades llevadas a cabo por una empresa deberán incluir las actividades llevadas a cabo por las empresas vinculadas, según el Artículo 9 del convenio, si las actividades de la empresa asociada son idénticas o sustancialmente similares y son llevadas a cabo en conexión con la misma obra o proyecto.

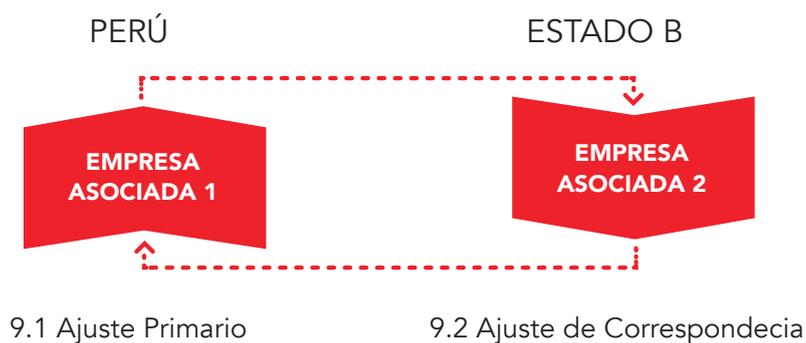
28 De acuerdo con el artículo 5 del Protocolo del CDI Perú-Suiza, para efectos del cómputo del periodo durante el cual una empresa asociada con otra empresa desarrolla actividades en un Estado contratante, podrá ser agregado al periodo durante el cual la empresa con la cual está asociada desarrolla actividades si estas se conectan con las actividades desarrolladas en ese Estado por la empresa mencionada en último término, siempre que se cuente una sola vez cualquier periodo durante el cual dos o más empresas asociadas desarrollen actividades concurrentes. Se considerará que una empresa está asociada con otra empresa si una de ellas está controlada directa o indirectamente por la otra o si ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona o personas.

Cabe anotar que el supuesto 2, que incluye a los servicios, es importantísimo, debido a que particularmente nos encontramos frente a supuestos de exportaciones de servicios. Bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un establecimiento permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa.

En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se pueden entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, y determinan así la posible existencia de un establecimiento permanente.

Asimismo, se debe considerar que, para el cómputo de los plazos establecidos en los CDI celebrados con Brasil, Chile, Canadá y Corea del Sur, se deben incluir las actividades llevadas a cabo por empresas asociadas, siempre que sean idénticas o sustancialmente similares con las de la empresa.

III.6.4. Empresas asociadas



El artículo 9 del MOCDE se refiere a los ajustes de los beneficios a efectos fiscales, en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes (plena competencia).

Se establece que las autoridades tributarias de un Estado contratante pueden, a los efectos del cálculo de las deudas fiscales de las empresas asociadas²⁹, volver a calcular las cuentas de las empresas si, como resultado de las relaciones especiales entre ellas, estas no mostrasen las verdaderas ganancias imponibles que surgen en ese Estado, conocido como el ajuste primario.

²⁹ El artículo 9 de los CDI suscritos por el Perú establecen que dos compañías están asociadas cuando presentan alguna de las dos condiciones siguientes:

- Una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante.
- Unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

El ajuste realizado por el Estado descrito anteriormente puede dar lugar a una doble imposición económica (la imposición de los mismos ingresos en manos de diferentes personas), en la medida en que una empresa del Estado cuyas ganancias se ajusten al alza está sujeta a impuestos sobre una cantidad de ganancia que ya ha sido gravada en manos de su empresa asociada en el Estado B. Es así que el párrafo 2 dispone que, en estas circunstancias, el Estado B hará un ajuste adecuado para aliviar la imposición de impuestos, conocido como el ajuste de correspondencia.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que los ajustes no se harán de manera automática en el Estado B, simplemente porque las ganancias en el Estado A han aumentado. El ajuste se debe hacer solo si el Estado B considera que la cifra de las ganancias ajustadas refleja correctamente lo que habría sido *arm's length*. Es así que el Estado B efectuará el ajuste secundario si es indicado como obligatorio en el CDI, con las limitaciones que este establezca. Asimismo, el ajuste de la cuantía deberá ser evaluado por la administración tributaria del Estado B, lo que no necesariamente corresponderá a lo efectuado por el ajuste primario.

Los siete CDI suscritos por el Perú, en su artículo 9, y la Decisión 578, en su artículo 7, contienen el ajuste primario cuando las empresas asociadas, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, difieren de las que serían acordadas por empresas independientes.

Los CDI con Canadá, México y Corea del Sur³⁰ y la Decisión 578 contienen el ajuste de correspondencia de manera obligatoria, a diferencia de los CDI con Chile, Portugal y Suiza, en los cuales se establece que el otro Estado practicará, si está de acuerdo, el respectivo ajuste. Asimismo, el CDI del Perú y Brasil no contiene una regulación respecto al ajuste de correspondencia.

Finalmente, todos los CDI suscritos que contienen un ajuste de correspondencia establecen que este no se aplicará en caso de fraude, culpa o negligencia.

III.6.5. Dividendos

El artículo 10 del MOCDE establece una regla de tributación compartida en ambos Estados contratantes para el caso de la distribución de dividendos. Sin embargo, el artículo establece un límite máximo cuando los dividendos son pagados por un Estado contratante a un beneficiario efectivo del otro Estado contratante.

En este caso, el MOCDE establece límites a las tasas de imposición de 5%, cuando el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una partnership) que posea directamente al menos 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos y de 15% en cualquier otro caso.

³⁰ Los CDI con Canadá, México y Corea del Sur establecen que un Estado contratante no podrá realizar el ajuste primario después de la expiración del plazo previsto en su legislación nacional y, en ningún caso, después de cinco años desde el final del año en el cual los beneficios que estarían sujetos a tal cambio habrían sido ajustados.

Por su parte, los CDI suscritos por el Perú también establecen límites a las tasas de imposición:

| CDI | TASA MÁXIMA | CRITERIO |
|------------------------|-------------|---|
| BRASIL | 10% | El beneficio efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente 20% de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente de Perú que paga los dividendos. |
| | 15% | Cualquier otro caso. |
| CANADÁ SUIZA | 10% | El beneficio efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente del Perú que paga los dividendos. |
| | 15% | Cualquier otro caso. |
| CHILE MÉXICO | 10% | El beneficio efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente del Perú que paga los dividendos. |
| | 15% | Cualquier otro caso. |
| COREA DEL SUR | 10% | El beneficio efectivo es una sociedad residente en el otro Estado. |
| PORTUGAL ³¹ | 10% | El beneficio efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente del Perú que paga los dividendos. |
| | 15% | Cualquier otro caso. |

En la Decisión 578 los dividendos y las participaciones están regulados en el artículo 11. Solo serán gravables por el país miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

Asimismo, se indica que el país miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en la cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

III.6.6. Intereses

Para el caso de intereses, el artículo 11 también establece una regla de tributación compartida, y establece una tasa máxima en el país del cual procedan (país de la de la fuente) si el beneficio efectivo es residente del otro Estado contratante.

³¹ De acuerdo con el numeral 4 del Protocolo del CDI entre el Perú y Portugal, el término "dividendo" también deberá incluir las rentas atribuidas por un acuerdo de asociación en participación.

Por su parte, los CDI suscritos por el Perú también establecen límites a las tasas de imposición:

| CDI | TASA MÁXIMA | CRITERIO |
|---------------------------|-----------------------|---|
| BRASIL CANADÁ CHILE | 15% | Si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. |
| COREA DEL SUR | 15% | Si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. |
| | Tributación exclusiva | Si el beneficiario efectivo de los intereses es el Estado contratante, incluyendo sus subdivisiones políticas o autoridades locales, o el Banco Central de ese otro Estado contratante. |
| MÉXICO | 15% | Si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. |
| | Tributación exclusiva | a) Si el beneficiario efectivo es uno de los Estados contratantes o una de sus subdivisiones políticas, el Banco Central de un Estado Contratante o los bancos cuyo capital sea 100% de propiedad del Estado contratante y que otorguen préstamos por un periodo no menor a tres años. En este caso los intereses que perciban deberán estar gravados en el país de residencia. b) Los intereses pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el inciso a. |
| PORTUGAL | 10% | Cuando se trata de intereses por préstamos otorgados por bancos. |
| | 15% | En cualquier otro caso. |
| SUIZA | 15% | Si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. |
| | 10% | Se aplica un límite máximo del 10% del importe bruto de los intereses siempre que dicho interés sea pagado: a) En relación con la venta al crédito de cualquier equipo industrial, comercial o científico. b) Por un préstamo de cualquier tipo concedido por un banco. |

En la Decisión 578 los intereses están regulados en el artículo 10. Se establece que los intereses y demás rendimientos financieros solo serán gravables en el país miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago³²

³² De acuerdo con el artículo 2 de la Decisión 578, el término "intereses" significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos.

III.6.7. Regalías

El artículo 12 del MOCDE regula la tributación en el caso de las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es residente en el otro Estado contratante. Al respecto, este artículo recoge una regla de tributación exclusiva en el país de residencia del beneficiario efectivo.

Asimismo, este artículo recoge una definición de "regalías" y señala que comprende los pagos por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, de películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

A diferencia del MOCDE, los CDI celebrados por el Perú establecen una regla de tributación compartida tanto para el Estado de residencia como para el Estado de la fuente si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante, como se muestra en el siguiente cuadro:

| CDI | TASA MÁXIMA | CRITERIO |
|-------------------------------------|-------------|---|
| BRASIL CHILE CANADÁ MÉXICO | 15% | Todos los casos |
| COREA DEL SUR | 10% | Servicios de asistencia técnica |
| | 15% | Demás casos |
| PORTUGAL | 10% | Si corresponde a los pagos por servicios de asistencia técnica relacionados con el uso, el derecho de uso, los derechos de autor, los bienes o la información |
| | 15% | Demás casos |
| SUIZA | 10% | Servicios de asistencia técnica y servicios digitales |
| | 15% | Demás casos |

En la Decisión 578 las regalías están reguladas en el artículo 9, que indica que solo serán gravables en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Extensión del concepto de regalías

Conceptos recogidos en el artículo de regalías

CDI Perú-Brasil

De acuerdo con el numeral 4 del Protocolo del CDI Perú-Brasil, también entrará dentro del concepto de regalías los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. Esto último también se aplica a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

Este supuesto es de suma importancia, debido a que particularmente nos encontramos frente a supuestos de exportaciones de servicios. Bajo este supuesto, una exportación de servicios se calificará como regalías a efectos de la aplicación del CDI Perú-Brasil y se tratará de acuerdo con lo señalado por el artículo 12 del mencionado convenio.

CDI Perú-Suiza

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 12 del CDI Perú-Suiza, el término “regalías” también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica y servicios digitales.

CDI Perú-Corea del Sur

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 12 del CDI Perú-Corea del Sur, el término “regalías” también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica.

CDI Perú-México

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 12 del CDI Perú-México, el término “regalías” también comprende los pagos por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Asimismo, establece que el término “regalías” también incluye las ganancias obtenidas por la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes que estén condicionados a la productividad, uso o su posterior disposición.

Además, el numeral 6 del protocolo establece que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas (software) se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación (software) para su explotación comercial, como si corresponden a una aplicación adquirida para uso empresarial o profesional del comprador. En este último caso, son aplicaciones no absolutamente estándares, sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

En relación con ello, debido a que las franquicias implican la cesión temporal en uso de una marca o nombre comercial, se configurarán como una regalía para el CDI Perú-México, y se tratarán según lo señalado por el artículo 12 del mencionado convenio.

CDI Perú-Portugal

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 12 del CDI Perú-Portugal, el término “regalía” también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica en conexión con el uso o derecho de uso de derechos de autor, bienes o información que se encuentran en la definición de regalías. Asimismo, dentro de esta definición se incluyen otros conceptos, como programas de instrucciones para computadores.

El numeral 6 del protocolo del CDI Perú-Portugal señala que los pagos en relación con softwares calificarán como regalías cuando no menos que todos los derechos del software son transferidos, cuando los pagos sean contraprestación por el derecho de uso de los derechos sobre el software para su explotación comercial o se relacionan con la adquisición del software para el uso empresarial del comprador (en este último caso el software debe ser en parte adaptado para el comprador).

Decisión 578

De acuerdo con el artículo 2 de la Decisión 578, el término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los países miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

III.6.8. Cláusula de la nación más favorecida

a. Brasil

El CDI Perú-Brasil es el único convenio para evitar la doble imposición firmado por el Perú que no contiene, ni en su estructura ni en su protocolo, una cláusula de la nación más favorecida (CNMF). Es decir, las tasas acordadas para los dividendos, los intereses y las regalías no serán reducidas y serán aplicadas tal como se han establecido en el cuadro anterior.

b. Canadá

El apartado 3 del protocolo del CDI Perú-Canadá establece los alcances de la CNMF para dicho convenio: los dividendos, los intereses y las regalías. Además, dispone que su efecto solo depende del Estado Peruano, en tanto suscriba un CDI posterior con un tercer país en que se pacten tasas máximas de retención en fuente inferiores para las rentas pasivas mencionadas anteriormente. Asimismo, la cláusula introduce el requisito especial de que el tercer país con el cual el Perú suscriba el CDI debe pertenecer a la OCDE.

La CNMF solo regula los dividendos de “inversiones directas”³³. Así, establece que, si la tasa acordada para el Perú es menor a 10%, entonces será aplicable automáticamente la mayor entre la mencionada nueva tasa y una tasa del 5%. De igual forma, se establece que si la tasa acordada por el Perú para los intereses es inferior a 15%, entonces será aplicable automáticamente la mayor entre dicha nueva tasa y una tasa del 10%.

De la revisión de los CDI entrados en vigor luego del CDI Perú-Canadá y que fueron firmados con países miembros de la OCDE (CDI Perú-Corea del Sur, CDI Perú-Suiza y CDI Perú-Portugal), no se cumple con el requisito previo de que el Perú haya pactado una tasa menor a 10%. Por tanto, no será de aplicación la CNMF del CDI Perú-Canadá en lo que se refiere a los dividendos.

En relación con las regalías, si la tasa acordada para el Perú es inferior a 15%, la menor tasa se aplicará automáticamente, en circunstancias similares, cuando las regalías se traten de:

- Derechos de autor y otros pagos similares respecto a la producción o reproducción de cualquier obra literaria, dramática, musical u otras obras artísticas (excluyendo las regalías referentes a películas cinematográficas, obras grabadas en películas o cintas en otros medios de reproducción destinados a la televisión).
- Regalías por el uso o el derecho de uso de programas de computación o cualquier patente o por información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica (excluyendo la información proporcionada en conexión con un convenio de arrendamiento o concesión).

En caso se trate de otro tipo de regalía establecida en el artículo 12, resultará aplicable automáticamente la mayor entre la menor tasa pactada y una tasa del 10%, en circunstancias similares.

Si bien el Perú ha celebrado con posterioridad al 17 de febrero de 2003 los CDI con países miembros de la OCDE (CDI Perú-Corea del Sur, CDI Perú-Suiza y CDI Perú-Portugal), en los cuales ha pactado tasas menores al 15% para determinados conceptos que en dichos CDI posteriores tienen tratamiento de regalías (como en el caso de la asistencia técnica y los servicios digitales), lo cierto es que dichos conceptos no tienen naturaleza de regalías en el CDI Perú-Canadá. Ante ello, el Perú no habría pactado tasas menores para el caso de regalías, por lo que la CNMF del referido CDI no puede ser aplicada en lo que se refiere a dichos conceptos.

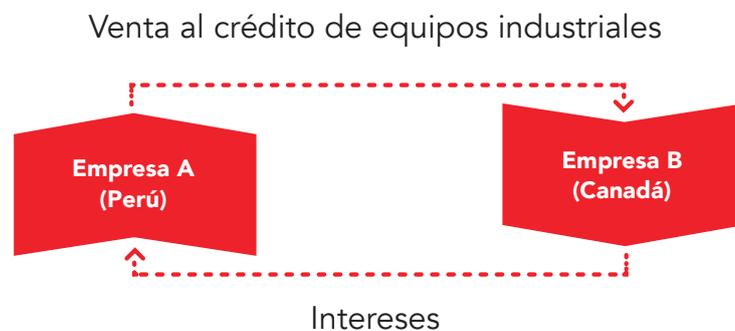
Respecto a los intereses, el Perú ha pactado tasas menores al 15% para tipos diferenciados de intereses en convenios posteriores al 17 de febrero de 2003 (fecha de entrada en vigencia del CDI Perú-Canadá). Es posible aplicar la categorización y otorgar un tratamiento diferenciado a cada tipo de interés pactado.

³³ Si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos.

Siendo ello así, tendríamos que, en aplicación de la CNMF, el CDI Perú-Canadá habría quedado modificado en lo que respecta a intereses de la siguiente manera:

- i. 10%: beneficiario efectivo o pagador de intereses:
 - Estado contratante o subdivisiones políticas-administrativas-locales
 - Banco central
 - Banco: 100% propiedad de un Estado contratante
- ii. 10%: intereses pagados por la venta al crédito de equipos industriales, comerciales o científicos
- iii. 10%: intereses por préstamos bancarios
- iv. 15%: demás casos

Por ejemplo, los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos industriales pagados por una sociedad canadiense a una peruana estarían sujetos a una retención del 25% en Canadá, como se detalla a continuación:



Sin embargo, en aplicación del CDI Perú-Canadá dicha retención se reduce a 15%. Y en aplicación de la CNMF, Canadá deberá aplicar la tasa menor pactada en un CDI firmado con posterioridad (en este caso, Corea del Sur). Ante ello, la tasa máxima de retención en Canadá se reduce finalmente a 10%. Por tanto, podemos darnos cuenta de que, en aplicación del CDI Perú-Canadá y la CNMF contenida, la tasa de retención por esta clase de intereses baja de 25% a 10%.

c. Chile

El artículo 3 del protocolo del CDI suscrito por el Perú y Chile, vigente desde el 13 de noviembre de 2003 y aplicable desde el 1 de enero de 2004, establece que:

“Si Chile y Perú concluyen, después de la entrada en vigencia del presente convenio, un convenio con un tercer Estado por el que acuerden una tasa de impuesto sobre regalías que sea menor a la dispuesta en el presente convenio, la “menor tasa” se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del artículo 12 en forma automática, a los efectos del presente convenio y en los términos señalados en el convenio con ese tercer Estado, una vez transcurrido un plazo de cinco años contados desde la entrada en vigencia del presente convenio. Esa “menor tasa” no podrá, en ningún caso, ser

inferior a la tasa mayor entre la tasa menor suscrita por Chile y la tasa menor suscrita por el Perú con terceros Estados”.

La aplicación de la CNMF se da en el marco de los siguientes requisitos:

- a. La CNMF será aplicable únicamente tras cinco años de la entrada en vigencia del CDI Perú-Chile.
- b. Tanto Chile como el Perú deben haber acordado una tasa menor relativa a regalías con terceros Estados a través de CDI celebrados con posterioridad a la entrada en vigencia del CDI Perú-Chile.

El 10 de marzo de 2014 entró en vigencia el CDI Perú-Suiza, que pactó una tasa de tributación compartida con un límite del 10% del importe bruto de los pagos recibidos por la prestación de servicios digitales y servicios de asistencia técnica aplicable para el Estado fuente. El Estado fuente podía aplicar una tasa máxima del 15% del importe bruto de las regalías en los demás casos.

Sin embargo, la CNMF no se activó en tanto la tasa menor pactada en el CDI Perú-Suiza se dirigió para el caso en específico de asistencia técnica y servicios digitales, y no para otros supuestos considerados como regalías. Las operaciones de asistencia técnica y servicios digitales están consideradas como “beneficios empresariales” reconocidos en el artículo 7 del CDI Perú-Chile y no como regalías.

d. Corea del Sur

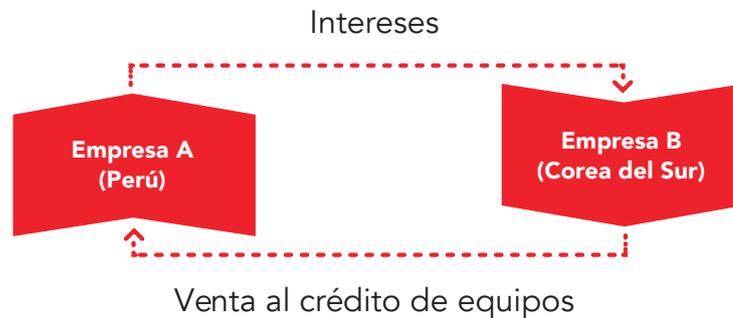
El CDI Perú-Corea del Sur establece una cláusula unilateral, según la cual Corea del Sur es el Estado beneficiario y el Perú es el Estado concedente.

En el artículo 3 de su protocolo establece una CNMF aplicable para dividendos e intereses, y exige que el Perú celebre un acuerdo o convenio con un tercer Estado cualquiera y pacte una tasa menor para tales conceptos. Esas modificaciones se aplicarán automáticamente desde la fecha en que las disposiciones del acuerdo o convenio posterior sean aplicables.

En la CNMF se establece que es posible la categorización del tipo de rentas, al exigir para su aplicación que el Perú acuerde tasas menores para dividendos o intereses, “ya sea con carácter general o respecto a alguna categoría especial de dividendos o interés”.

En relación con los intereses, el CDI Perú-Corea del Sur estableció originalmente una tributación compartida entre residencia y fuente, con un límite de 15%, como se explicó anteriormente, salvo los casos en que el beneficiario efectivo de los intereses fuese el Estado contratante o el banco central de ese otro Estado contratante. Asimismo, en el CDI Perú-Suiza el Perú ha pactado una tasa del 10% aplicable a los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos, así como a los préstamos de cualquier tipo concedidos por los bancos, y 15% para los demás casos. En consecuencia, dicha tasa específica de 10% para los intereses provenientes de la venta de equipos debe aplicarse también para el caso del CDI Perú-Corea del Sur.

Por ejemplo, los intereses recibidos por una empresa coreana provenientes de la venta al crédito de equipos estarían sujetos a una retención en el Perú, como regla general, del 30%, como se detalla a continuación:



Sin embargo, en aplicación del CDI Perú-Corea del Sur, la retención se reduce a 15%. Y en aplicación de la CNMF, el Perú deberá aplicar la tasa menor pactada en un CDI firmado con posterioridad (en este caso, Suiza). Ante ello, la tasa máxima de retención en el Perú se reduce finalmente a 10%. Por tanto, podemos darnos cuenta de que, en aplicación del CDI Perú-Corea del Sur y la CNMF contenida, la tasa de retención por esta clase de intereses baja de 30% a 10%.

e. México

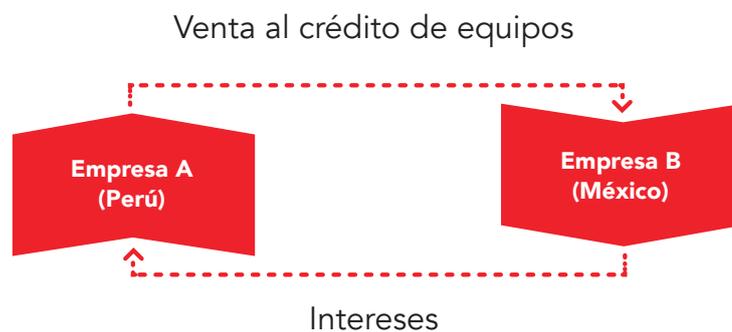
La CNMF del CDI Perú-México es una cláusula unilateral, según la cual el Estado concedente es el Perú. Aplica tanto para dividendos, intereses y regalías, y requiere que el Perú suscriba un acuerdo o convenio con un tercer Estado cualquiera con tasas menores para dichas rentas pasivas. Asimismo, se establece una tasa límite del 10% para el caso concreto de los intereses y regalías, y se dispone que la autoridad tributaria peruana informará sin demora a la autoridad tributaria para la aplicación de la CNMF.

Así tenemos que, en lo que se refiere a dividendos, el CDI Perú-México estableció originalmente una tributación compartida entre residencia y fuente, con un límite de 10% en fuente si el beneficiario efectivo controla más del 25% de las acciones y un límite de 15% para los demás casos. Sin embargo, en el CDI con Corea del Sur, que entró en vigencia con posterioridad, el Perú pactó una tasa general de 10% para los dividendos. En consecuencia, la tasa pactada para los dividendos en el CDI Perú-México debe reducirse al 10% a partir del 3 de marzo de 2014, fecha de entrada en vigencia del CDI Perú-Corea del Sur (salvo que se interprete que la modificación es automática a partir de enero de 2015, fecha de aplicación efectiva del referido CDI).

En cuanto a los intereses, el CDI Perú-México estableció una tributación compartida entre residencia y fuente, con un límite general de 15%, salvo en los casos en que el beneficiario efectivo o el pagador de los intereses fuese el Estado contratante, el banco central o un banco 100% de propiedad del Estado que otorgue préstamos por un periodo no menor a tres años, en cuyo caso la tributación es exclusiva en residencia. Sin embargo, en el CDI con

Suiza, que entró en vigencia con posterioridad, el Perú ha pactado una tasa del 10% para los intereses bancarios y para los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos, así como a los préstamos de cualquier tipo concedidos por los bancos. Ante ello, la tasa para dichos conceptos debe aplicarse también para el CDI Perú-México, a partir del 10 de marzo de 2014, si se considera la fecha de entrada en vigencia del CDI Perú-Suiza o, en todo caso, a partir del 1 de enero de 2015, fecha de aplicación efectiva del CDI Perú-Suiza.

Por ejemplo, los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos pagados por una sociedad mexicana a una peruana estarían sujetos a una retención del 35% en México, como se detalla a continuación:



Sin embargo, en aplicación del CDI Perú-México, dicha retención se reduce a 15%. Y en aplicación de la CNMF, México deberá aplicar la tasa menor pactada en un CDI firmado con posterioridad (en este caso, Corea del Sur). Ante ello, la tasa máxima de retención en México se reduce finalmente a 10%. Por tanto, podemos darnos cuenta de que, en aplicación del CDI Perú-México y la CNMF contenida, la tasa de retención por esta clase de intereses en México baja de 35% a 10%.

Finalmente, respecto a las regalías, los CDI entrados en vigencia posteriormente al CDI Perú-México establecen una tasa igual a la determinada por el mencionado CDI (15%) y no es afectado por la CNMF.

f. Portugal

El CDI Perú-Portugal establece una cláusula unilateral, según la cual Portugal es el Estado beneficiario y el Perú es el Estado concedente.

En el artículo 6 del protocolo Perú-Suiza se establece una CNMF aplicable a intereses y regalías, que exige que el Perú celebre un acuerdo o convenio con otro Estado miembro de la OCDE o miembro de la Unión Europea que acuerde una tasa menor, luego de la entrada en vigencia del mencionado CDI. Asimismo, se establece que en ningún caso esa tasa será menor a 5%. Para efectos de esa disposición, se entiende que el Perú ha concluido un convenio con un Estado miembro de la OCDE o de la Unión Europea cuando el referido convenio haya entrado en vigor.

Sin embargo, no ha entrado en vigencia algún CDI posterior al CDI Perú-Portugal y la CNMF no ha sido activada.

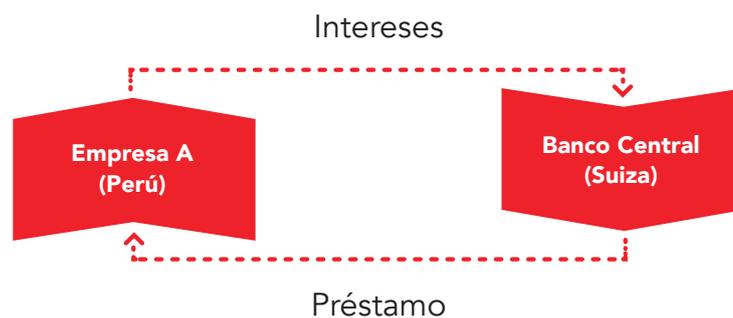
g. Suiza

El CDI Perú-Suiza establece una cláusula unilateral, según la cual Suiza es el Estado beneficiario y el Perú es el Estado concedente.

En el artículo 10 de su protocolo establece una CNMF aplicable para dividendos, intereses y regalías, y exige que el Perú celebre un acuerdo o convenio con un tercer Estado cualquiera, en el cual exima de impuestos a los dividendos, los intereses y las regalías, o pacte una tasa menor para las mencionadas rentas pasivas. Dichas modificaciones se aplicarán automáticamente desde la fecha en que las disposiciones del acuerdo o convenio posterior sean aplicables.

En relación con los intereses, el CDI Perú-Suiza estableció originalmente una tributación compartida entre residencia y fuente, con un límite de 10% aplicable a los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos, así como a los préstamos de cualquier tipo concedidos por los bancos, y 15% para los demás casos. Sin embargo, en el CDI Perú-Portugal se establece que, si el beneficiario efectivo de los intereses es el Estado contratante, sus subdivisiones políticas o administrativas o el banco central de ese otro Estado contratante, la tributación es exclusiva en el Estado de residencia. Es decir, la tasa se reduce al 0% a partir del 1 de enero de 2015 en relación con la aplicación efectiva del CDI Perú-Portugal.

Por ejemplo, los intereses recibidos por el Banco Central de Suiza por préstamos de cualquier tipo concedidos a una sociedad peruana estarían sujetos a una retención en el Perú del 35%, como se detalla a continuación:



Sin embargo, en aplicación del CDI Perú-Suiza, dicha retención se reduce a 10%. Y en aplicación de la CNMF, el Perú deberá aplicar la tasa menor pactada en un CDI firmado con posterioridad (en este caso, Portugal). Ante ello, la tasa máxima de retención en el Perú se reduce finalmente a 0%. Por tanto, podemos darnos cuenta de que, en aplicación del CDI Perú-Suiza y la CNMF contenida, la tasa de retención por esta clase de intereses baja de 35% a 0%.

Asimismo, el artículo 6 del protocolo del CDI Perú-Suiza contempla una CNMF especial para los casos concretos del plazo de 183 días, aplicable para que se entienda configurado un establecimiento permanente por obra, proyecto de construcción, instalación o montaje, así como para el plazo de 183 meses en la tributación compartida aplicable a los servicios personales independientes. Se establece que en algún acuerdo o convenio entre el Perú y un tercer Estado miembro de la OCDE se acordará un periodo mayor a los seis meses (183 días). Ese periodo se aplicará automáticamente al CDI Perú-Suiza, desde la fecha en que las disposiciones de ese acuerdo o convenio sean aplicables. Sin embargo, en el CDI Perú-Portugal no se han pactado plazos mayores.

III.6.9. Servicios personales independientes

El artículo 14 se refiere a los que se denominan de ordinario “servicios profesionales”, así como a las demás actividades de carácter independiente. Quedan excluidos las actividades industriales y comerciales y los servicios profesionales prestados en relación de dependencia³⁴ (por ejemplo, los del médico de una empresa).

Asimismo, es importante mencionar que el artículo no se aplica a las actividades independientes de los profesionales del espectáculo y deportistas, que quedan comprendidos en el artículo 17.

El sentido de la expresión “servicios profesionales” se ilustra por algunos ejemplos de profesiones liberales típicas³⁵. Estos ejemplos solo se dan a título indicativo y la enumeración no es exhaustiva. Las dificultades de interpretación que puedan surgir en casos especiales podrán ser resueltas, de común acuerdo, por las autoridades competentes de los Estados contratantes de que se trate.

El artículo 13 de la Decisión 578 establece que las remuneraciones, los honorarios, los sueldos, los salarios, los beneficios y las compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, solo serán gravables en el territorio en el que fueron prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a. Las personas que presten servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas. Estas rentas solo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro país miembro.
- b. Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional. Estas rentas solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio esté domiciliado el empleador.

³⁴ Los servicios profesionales prestados en relación de dependencia están regulados en el artículo 15 de los CDI suscritos por el Perú

³⁵ De acuerdo con los CDI suscritos por el Perú, la expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, auditores y contadores.

En cuanto a los servicios personales independientes, los CDI celebrados por el Perú establecen una regla de tributación compartida tanto para el Estado de residencia como para el Estado de la fuente. Se establece que las rentas obtenidas por una persona residente en un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes, de naturaleza análoga, tributarán por regla general en el Estado de residencia. Solo tributarán en el Estado de la fuente con límites cuando se cumplan los siguientes requisitos:

| CDI | TASA MÁXIMA | CRITERIO |
|---|--------------------------|--|
| BRASIL | NO ESTABLECE TASA MÁXIMA | <p>a) Las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por un residente del otro Estado contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro Estado.</p> <p>b) Dicha persona, sus empleados u otras personas encargadas por ella permanezcan, o las actividades prosigan, en el otro Estado, por un periodo o periodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.</p> |
| CANADÁ | 10% | <p>a) La renta sea atribuida a una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades.</p> <p>b) Dicha persona está presente en el otro Estado por un periodo o periodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de cualquier periodo consecutivo de 12 meses.</p> |
| CHILE COREA DEL SUR PORTUGAL SUIZA | 10% | <p>a) Dicha persona tenga en el otro Estado contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades. En tal caso, solo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija.</p> <p>b) Dicha persona permanezca en el otro Estado contratante por un periodo o periodos que en total sumen o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. En tal caso, solo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas por él en el otro Estado.</p> |
| MÉXICO | NO ESTABLECE TASA MÁXIMA | <p>a) Dicha persona tenga una base fija de la que disponga regularmente en el otro Estado contratante con el propósito de realizar actividades.</p> <p>b) Tenga presencia en el otro Estado contratante por un periodo o periodos que sumen o excedan en conjunto 183 días en cualquier periodo de 12 meses.</p> |

IV



EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A LOS PAÍSES CON LOS CUALES SE HA CELEBRADO UN CDI: APLICACIÓN DE LOS CDI

Habiendo explicado el alcance de las exportaciones de servicios, así como sus implicancias tributarias en materia del impuesto a la renta y el IGV, y las consideraciones que deben tenerse en cuenta respecto a los CDI, pasaremos a analizar los siguientes servicios:

- **BPO (centros de contacto):** de acuerdo con la información proporcionada, consiste en la subcontratación de funciones de procesos de negocio a proveedores externos de una compañía, específicamente referido a centros de contacto, en la modalidad de call center, como es la atención al cliente, telemarketing, cobranzas, entre otros.
- **Software:** según la información proporcionada, consiste en el desarrollo de programas informáticos con el objetivo de resolver problemas de gestión de una empresa, a través del uso de las tecnologías de la información.
- **Franquicias:** de acuerdo con el Plan de Promoción de Franquicias de PROMPERÚ, son un sistema de comercialización de productos, servicios y tecnología, basado en una estrecha colaboración continúa entre empresas jurídicas y financieramente independientes.
- **Marketing digital:** consiste en la aplicación de estrategias de comercialización llevadas a cabo en los medios digitales. Comprende la siguiente cartera de servicios:
 - **Buscadores:** consiste en posicionar un sitio web en los motores de búsqueda, con el objetivo de la optimización del resultado de búsqueda de una página.
 - **Social media:** consiste en realizar acciones de marketing aplicadas a los medios sociales, como blogs, Twitter, Facebook, etc., a fin de difundir productos o servicios en forma directa y masiva.
 - **Marketing móvil:** consiste en usar tecnologías móviles para soluciones de marketing y ventas.
 - **Branding:** consiste en planificar y desarrollar una estrategia de posicionamiento de una marca en la red de manera personalizada.
- **Servicios de ingeniería en consultoría:** son empresas de servicios especializados en ingeniería que diseñan o ejecutan proyectos de infraestructura, con personal altamente capacitado y que cuentan con certificaciones internacionales de calidad. Comprende la siguiente cartera de servicios:
 - **Gerencia de proyectos:** consiste en la aplicación de conocimientos, habilidades, herramientas y técnicas a las actividades del proyecto, con el fin de satisfacer sus requisitos.
 - **Supervisión de obras:** consiste en la actividad de apoyar y vigilar la coordinación de actividades, de tal manera que se realice en forma satisfactoria.

- **Estudios de preinversión:** consiste en el estudio y análisis del ciclo de vida del proyecto, con el objetivo de obtener la información necesaria para la toma de decisiones de inversión.
- **Estudios de impacto ambiental:** consiste en los estudios que miden el impacto positivo o negativo de un proyecto en el medioambiente.
- **Consultoría en construcción de infraestructura:** consiste en el servicio profesional orientado al asesoramiento técnico en la construcción de infraestructura, como edificaciones, carreteras, puentes, puertos, etc.
- **Servicios a la minería:** son empresas de servicios de asesoría y gestión de proyectos mineros, que brindan soluciones integrales respetando altos estándares de calidad y responsabilidad socioambiental, de acuerdo con los plazos y costos proyectados. Comprende la siguiente cartera de servicios:
 - **Gestión de proyectos:** consiste en la aplicación de conocimientos, habilidades, herramientas y técnicas a las actividades del proyecto minero con el fin de satisfacer sus requisitos.
 - **Capacitación y formación de técnicos mineros:** consiste en desarrollar las habilidades y destrezas mineras del personal asignado al proyecto.
 - **Preparación y explotación subterránea y de tajo abierto:** consiste en servicios relacionados con la explotación (extracción y procesamiento) minera subterránea o de tunelería, y en proyectos de tajo abierto.
 - **Estudios preliminares:** consiste en múltiples estudios que apoyan la toma de decisión para iniciar o no un proyecto minero.
 - **Estudios de impacto ambiental:** consiste en estudios que miden el impacto positivo o negativo de un proyecto en el medioambiente.

IV.1. Aplicación de los CDI

Una vez definidos los servicios bajo análisis, pasaremos a desarrollar cada uno, teniendo en consideración las disposiciones particulares de los CDI suscritos por el Perú.

IV.1.1. BPO (centros de contacto)

El primer servicio a analizar es el de centros de contacto, específicamente en la modalidad de call center, que implica la subcontratación de las funciones referidas a call centers por parte de una empresa para ser realizada por un proveedor externo. El servicio puede ser realizado mediante las siguientes modalidades:

- a) **Servicio outbound:** cuando el centro de contacto cuenta con personal capacitado para realizar llamadas salientes a fin de contactar clientes o potenciales clientes con el objetivo de ofrecer algún producto o servicio.
- b) **Servicio inbound:** cuando el centro de contacto cuenta con personal capacitado para recibir llamadas entrantes a fin de resolver dudas y consultas, así como atender reclamos y quejas sobre un producto o servicio.

Debido a que nos encontramos frente a una situación de exportación de servicios en ambos casos, debemos tener en consideración que el proveedor es una empresa domiciliada en el país que presta un servicio de call center a una empresa domiciliada en un Estado con el cual el Perú ha suscrito un CDI, según se muestra gráficamente a continuación.



De acuerdo con las disposiciones de los CDI firmados por el Perú con Canadá, Chile, Corea del Sur, México, Portugal y Suiza, no existe ningún artículo que regule específicamente a los centros de contacto con el propósito de asignar potestad tributaria, por lo que debemos remitirnos al artículo 7 de los CDI, referido a los beneficios empresariales.

De esta forma, vemos que una empresa residente en un Estado contratante (Empresa A residente en el Perú) está percibiendo beneficios derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en el Estado con el cual el Perú ha firmado un CDI o Estado de la fuente). En este caso, según las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios solo se puede imputar en el Estado de residencia de quien la perciba (es decir, en el Perú en nuestro caso), salvo que se realice mediante un establecimiento permanente en el otro Estado (Estado de la fuente).

Al respecto, debemos recordar, según lo hemos señalado anteriormente, que los mencionados CDI incorporan un supuesto de establecimiento permanente por servicios. Dicha prestación de servicios puede ser llevada a cabo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para realizar sus actividades. Ante ello, en caso las personas permanezcan llevando a cabo sus actividades en el Estado de la fuente por un periodo que exceda los 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, hará que se configure un establecimiento permanente por servicios. En el CDI con Suiza el periodo es de nueve meses en un periodo cualquiera de 12 meses.

Debe tenerse en consideración esta disposición, debido a que, de superarse este plazo, se pasaría de tributación exclusiva en el Perú a tributación compartida en ambos Estados, con lo que se debe aplicar el método de solución de doble imposición que señalaremos más adelante.

Cabe señalar que, debido a la naturaleza de estos servicios, fácilmente podría superar los 183 días o 9 meses de prestación (en el caso de Suiza), por lo que se deberá estar alerta en caso ello suceda, pues se generará un establecimiento permanente en el Estado de la fuente y,

como tal, la empresa domiciliada en el Perú prestadora del servicio tendrá que tributar también en dicho Estado, en cuyo caso podrá aplicar el método para atenuar la doble imposición desarrollado en el punto 4.2.2 de la presente guía.

Debido a la facilidad con la cual se puede configurar un establecimiento permanente por servicios en el Estado de la fuente, es recomendable establecer desde un principio una base fija de negocios o sucursal en dicho país, para que se pueda monitorear de manera más adecuada el desarrollo de las actividades y tributar a ciencia cierta sin la incertidumbre de que se pueda configurar o no un establecimiento permanente.

Caso especial del CDI Perú-Brasil

En el caso del CDI Perú-Brasil la prestación de servicios empresariales se calificará como regalías y se aplicará lo dispuesto en el artículo 12 del mencionado CDI.

De esta forma, vemos que una empresa residente en un Estado contratante (Empresa A residente en el Perú) está percibiendo beneficios derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en Brasil). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios se sujetará a una regla de tributación compartida tanto en el Estado de residencia de quien la perciba (en nuestro ejemplo, el Perú), como para el Estado de la fuente (Brasil), con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.

Caso especial de la Decisión 578

El artículo 3 de la Decisión 578 establece que:

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieran solo serán gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión”.

Con claridad, el artículo 3 afirma el principio de la fuente productora como regla general para determinar el gravamen de las rentas.

Por su parte, el artículo 6 desarrolla el principio de la fuente productora en relación con las actividades empresariales en los términos siguientes:

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables por el país miembro donde estas se hubieren efectuado”.

Esto es, la renta tiene su fuente productora en la actividad desarrollada por la empresa y, por lo tanto, el país en donde se realizaron dichas actividades es el que tiene jurisdicción para gravarlas.

De lo anterior se concluye que la renta obtenida por call centers como consecuencia de la prestación de servicios empresariales realizados desde el Perú a favor de residentes de la CAN solo estará gravada con impuesto a la renta en el Perú. La consecuencia de esto radica en que los demás países donde se ubica el usuario del servicio deberán privarse de practicar retenciones sobre los pagos efectuados a call centers.

IV.1.2. Software

Al igual que en el caso anterior, partimos del supuesto en que se cede un software desde el Perú a un domiciliado en un Estado con el cual el Perú ha suscrito un CDI a cambio de una contraprestación, de acuerdo con el siguiente gráfico:



Los programas de instrucciones de computadoras (software) se pueden desarrollar mediante las siguientes modalidades:

- a) Soluciones horizontales: consisten en aplicativos informáticos cuya función principal es el procesamiento de información y apoyo para las diferentes áreas operativas de una empresa, como contabilidad, finanzas, marketing, logística, almacén, etc.
- b) Soluciones verticales: consisten en aplicativos informáticos especializados que buscan solucionar problemas de gestión de manera integral para un sector específico.
- c) Desarrollo a medida: consiste en el desarrollo de soluciones informáticas que no existen en el mercado, a fin de resolver necesidades específicas de una empresa.
- d) Fábrica de software: consiste en un servicio por el cual se pone a disposición la infraestructura y los recursos humanos de una empresa a favor de otra para desarrollar un proyecto específico.

Los pagos en relación con los programas de software han sido regulados en el artículo 12 de los CDI entre el Perú con Brasil, Canadá, Chile, Corea del Sur, México y Suiza como regalías, las cuales han sido definidas como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, u otra propiedad intangible, entre otros.

En tal sentido, las rentas que obtenga una empresa domiciliada en el Perú, por la explotación económica de su software a favor de una empresa domiciliada en el otro Estado contratante, calificarán como regalías sujetas a tributación compartida con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.

Por otro lado, si la empresa domiciliada en el Perú enajena el software a favor de una empresa domiciliada en el otro Estado contratante para su uso interno comercial o presta un servicio de fabricación por encargo de un software a medida, ello calificará como beneficio empresarial y estará gravado exclusivamente en el Perú, de acuerdo con el artículo 7 de los mencionados CDI.

Es importante recordar que el numeral 6 del protocolo del CDI entre el Perú y Portugal indica cuándo un software es considerado regalía para efectos del CDI, y establece que se cedan no menos de todos los derechos del software, como cesión en uso de los derechos sobre el software para su explotación comercial o relacionados con su adquisición para el uso comercial del comprador (en caso sea, en parte, adaptado para dicho comprador). En este sentido, solo calificarán como regalías para efecto del CDI los pagos que percibe una empresa domiciliada en el Perú por el desarrollo de software a medida, cuando se trate de un uso comercial del adquirente.

Asimismo, cuando se trate de un uso meramente comercial por el adquirente, es posible sostener que no calificarán como regalías los pagos por el desarrollo de soluciones horizontales ni verticales de software, a no ser que este último implique la adaptación específica del software a la empresa usuaria, pues solo en este caso se configurará un desarrollo a medida. En tal sentido, salvo el caso excepcional antes indicado, aquellos pagos constituirán beneficio empresarial sujeto a tributación exclusiva en el Perú.

Tampoco calificará como regalías y, en cambio, será beneficio empresarial el pago que percibe una empresa domiciliada en el Perú por el servicio de fábrica de software. En este caso, dicho pago solo estará gravado en el Perú, siempre que la prestación del servicio sea la parte fundamental en la elaboración del software.

Caso especial de la Decisión 578

El artículo 9 de la Decisión 578 establece que las regalías sobre un bien intangible solo serán gravables en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible³⁶.

En tal sentido, las rentas que obtenga una empresa domiciliada en el Perú, por la explotación económica de su software a favor de una empresa domiciliada en el otro Estado contratante de la CAN, calificarán como regalías sujetas a tributación exclusiva en el país de su uso.

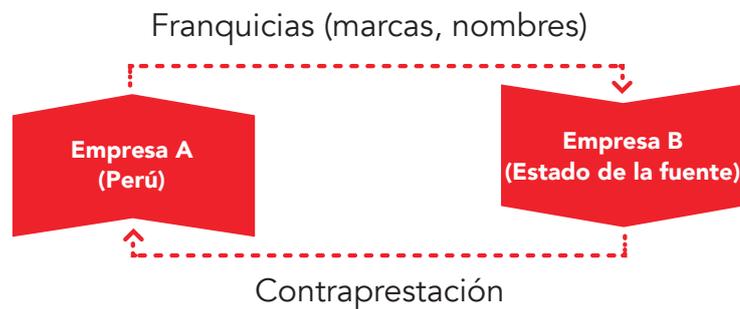
Por otro lado, si la empresa domiciliada en el Perú enajena el software a favor de una empresa domiciliada en otro Estado que conforma la CAN para su uso interno comercial o presta un servicio de fabricación por encargo de un software a medida, ello calificará como beneficio empresarial, el cual estará gravado exclusivamente en el país en donde se realiza la actividad de comercio.

³⁶ Al respecto, los pagos en relación con los programas de software se regularán por el citado artículo como regalías, las cuales han sido definidas como cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza.

De lo anterior se concluye que la renta obtenida por venta de software cuya comercialización ocurre desde el Perú a favor de residentes de la CAN solo estará gravada con impuesto a la renta en el Perú.

IV.1.3. Franquicias

Como señalamos anteriormente, las franquicias implican la cesión temporal en uso de marcas o nombres comerciales. Por ello, indubitablemente recaen en la categoría de regalías. Nos encontramos en el supuesto de una exportación de servicios, por lo que entendemos que desde el Perú se ceden marcas o nombres comerciales a cambio de una contraprestación, de acuerdo con el siguiente gráfico:



i. Cesión en uso de las marcas

Las regalías están reguladas por el artículo 12 de los siete CDI suscritos por el Perú. Se establece así una regla de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Este último Estado se encuentra limitado por una tasa de 15%.

En nuestro caso, los beneficios derivados del contrato de franquicia por la cesión en uso de las marcas tributarían plenamente en el Perú, y con una limitación en el Estado de la fuente de máximo 15% en la imposición de las rentas. Esto último podría llevar a que la Empresa B en el Estado de la fuente efectúe una retención a la contraprestación pagada a la Empresa A por el impuesto a pagarse en dicho Estado.

El artículo 9 de la Decisión 578 establece que las regalías sobre un bien intangible solo serán gravables en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible³⁷.

En tal sentido, las rentas que obtenga una empresa domiciliada en el Perú, por la explotación económica de una marca o nombre comercial a favor de una empresa domiciliada en el otro Estado contratante de la CAN, calificarán como regalías sujetas a tributación exclusiva en el país de su uso.

³⁷ Al respecto, los pagos en relación con la cesión temporal en uso de marcas o nombres comerciales por el citado artículo como regalías, las cuales han sido definidas como cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza.

ii. **Asistencia técnica vinculada con el uso de dichas marcas**

Debido a que un contrato de franquicia también puede abarcar la prestación de un servicio de asistencia técnica vinculada con el uso de dichas marcas, es necesario analizar la naturaleza del servicio a la luz de los CDI suscritos por el Perú.

Respecto a los CDI suscritos por el Perú con Brasil, Corea del Sur, Portugal y Suiza, este servicio ha sido considerado como regalía según el artículo 12 de los CDI y artículos puntuales del protocolo. El servicio estará gravado con una tasa máxima del 15% en el caso de los CDI con Brasil y Suiza, mientras que la tasa máxima será del 10% en el caso de los CDI con Corea del Sur y Portugal.

En los CDI suscritos por el Perú con Canadá y Chile estos servicios no han sido considerados como regalías según el artículo 12 de los CDI. El servicio estará sujeto a tributación exclusiva en el Perú a menos que se configure un establecimiento permanente en el Estado de la fuente al desarrollarse durante un periodo o periodos que en total excedan de 180 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.

Asimismo, cabe precisar que el CDI Perú-México considera a los servicios de asistencia técnica como un supuesto de establecimiento permanente. Dicho servicio estará sujeto a tributación exclusiva en el Perú a menos que se configure un establecimiento permanente por asistencia técnica en México, al desarrollarse dicho servicio durante un periodo o periodos que en total exceda de 90 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.

En ambos casos (retribución por cesión en uso de marcas y por servicio de asistencia técnica) nos encontramos siempre frente a un problema de doble imposición, ya que la misma renta estaría tributando tanto en el país de la fuente (con límites) como en el Perú (plenamente). Por ello, se deberá aplicar el método de solución de doble imposición que se desarrollan en los CDI.

El artículo 14 de la Decisión 578 establece que:

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de **asistencia técnica y consultoría**, serán gravables solo en el país miembro en cuyo territorio **se produzca el beneficio de tales servicios**. 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”.

La aplicación del artículo 14 en lugar del artículo 6 (que regula las rentas empresariales en general) obedece al principio de especialidad, pues el artículo 6 dispone una regla particular para una categoría especial de rentas.

Así, las rentas de empresas de asistencia técnica, es decir, aquellas empresas especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asistencia en

dicha área específica, serán gravadas en el país donde se produzca el beneficio y no en el lugar en el que se realicen las actividades que generan la renta, como establece la regla general del artículo 6.

Tratándose de la **asistencia técnica**, las rentas generadas por los servicios prestados desde el Perú, pero cuyo beneficio efectivo se produce en un país miembro de la CAN (donde se registra el gasto), **solo serían gravables en dicho país miembro**. La consecuencia será que la empresa que presta la asistencia técnica deberá considerar **esas mismas rentas como exoneradas en el Perú**.

iii. Derecho de llave

Finalmente, cabe destacar que, de acuerdo con los siete CDI suscritos por el Perú, la retribución que reciba la empresa domiciliada en el Perú por el derecho de llave de la franquicia, es decir, **por el derecho de entrada para la explotación de la franquicia** –lo cual es distinto del cobro que percibe por la cesión en uso de la marca (regalías)–, calificará como beneficio empresarial sujeto a tributación exclusiva en el Perú. Por tanto, el Estado de la fuente no gravará dicho cobro.

De acuerdo con la Decisión 578, el derecho de llave calificará como beneficio empresarial y estará gravado exclusivamente en el país en donde se realizaron dichas actividades. De lo anterior se concluye que la renta obtenida por el derecho de llave como consecuencia de la prestación de servicios empresariales realizados desde el Perú a favor de residentes de la CAN solo estará gravada con impuesto a la renta en el Perú.

IV.1.4. Marketing digital

Partamos de un ejemplo en el que una empresa domiciliada en el Perú presta servicios de marketing digital a favor de una empresa domiciliada en México. Los servicios consisten en difundir la marca de los productos que esta última empresa ofrece en las redes sociales, como Twitter y Facebook, conforme al siguiente gráfico:



Los servicios de marketing digital no han sido regulados expresamente en los CDI suscritos por el Perú con Canadá, Chile, Corea del Sur, México y Portugal, por lo que debemos remitirnos al artículo 7 de los CDI, referido a los beneficios empresariales.

El artículo 7 señala que las rentas que la empresa domiciliada en el Perú obtenga por los servicios de marketing digital serán gravadas solo en el Perú, pues es su Estado de residencia.

Según los CDI suscritos por el Perú con Brasil y Suiza, los servicios de marketing digital, al configurarse como servicios digitales, estarán regulados por el artículo 12 de los mencionados CDI. Se establecerá así una regla de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Este último Estado estará limitado por una tasa de 15% en el caso de Brasil y 10% en el caso de Suiza. En nuestro caso los beneficios derivados del contrato de marketing digital tributarían plenamente en el Perú y con una limitación en el Estado de la fuente de un máximo de 15% y 10%, respectivamente, en la imposición de las rentas. Esto último podría llevar a que la Empresa B en el Estado de la fuente efectúe una retención a la contraprestación pagada a la Empresa A por el impuesto a pagarse en dicho Estado.

Caso especial de la Decisión 578

El artículo 3 de la Decisión 578 establece que:

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieran solo serán gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”.

Con claridad el artículo 3 afirma el principio de la fuente productora como regla general para determinar el gravamen de las rentas.

Por su parte, el artículo 6 desarrolla el principio de la fuente productora en relación con las actividades empresariales en los términos siguientes:

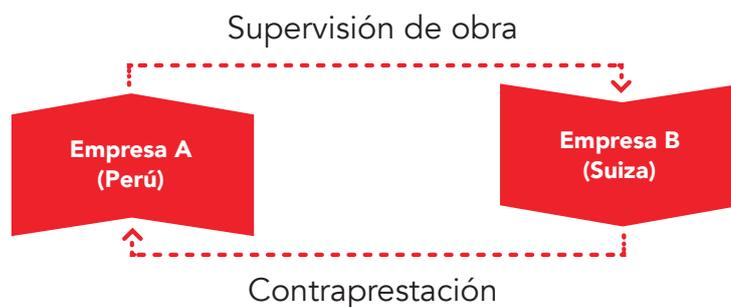
“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables por el país miembro donde estas se hubieren efectuado”.

Esto es, la renta tiene su fuente productora en la actividad desarrollada por la empresa y, por lo tanto, el país en donde se realizaron dichas actividades es el que tiene jurisdicción para gravarlas.

De lo anterior se concluye que la renta obtenida por servicios de marketing como consecuencia de la prestación de servicios empresariales realizados desde el Perú a favor de residentes de la CAN solo estará gravada con IR en el Perú. La consecuencia de esto radica en que los demás países donde se ubica el usuario del servicio deberán privarse de practicar retenciones sobre los pagos efectuados.

IV.1.5. Ingeniería en consultoría

Partamos de un ejemplo en el que una empresa domiciliada en el Perú presta un servicio de supervisión a favor de una empresa domiciliada en el otro Estado con el cual el Perú ha suscrito un CDI. Se trata de la construcción de una obra en el segundo país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:



Vemos que una empresa residente de un Estado contratante (Empresa A residente en el Perú) percibe beneficios derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en el Estado con el cual el Perú ha firmado un CDI). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios solo se puede imputar en el Estado de residencia de quien la perciba (es decir, el Perú en nuestro caso), salvo que se realice mediante un establecimiento permanente en el otro Estado (con el cual el Perú ha firmado un CDI).

Al respecto, debemos recordar, según lo hemos señalado anteriormente, que los mencionados CDI incorporan un supuesto de establecimiento permanente por "Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos". La prestación de servicios puede ser llevada a cabo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para realizar sus actividades. Ante ello, en caso las personas permanezcan llevando a cabo sus actividades en el Estado de la fuente por un periodo establecido en cada CDI, hará que se configure un establecimiento permanente por servicios. En los CDI con Brasil, Chile, Corea del Sur, México y Suiza el periodo deberá tener una duración mayor a seis meses. En los CDI con Canadá y Portugal deberán exceder los 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses para que se configure el mencionado establecimiento permanente.

Debe tenerse en consideración esta disposición, debido a que, de superarse este plazo, se pasaría de tributación exclusiva en el Perú a tributación compartida en ambos Estados, con lo que se debe aplicar el método de solución de doble imposición que señalaremos más adelante.

Caso especial de la Decisión 578

El artículo 14 de la Decisión 578 establece que:

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el país miembro en cuyo territorio **se produzca el beneficio de tales servicios**. 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”.

La aplicación del artículo 14 en lugar del artículo 6 (que regula las rentas empresariales en general) obedece al principio de especialidad, pues el artículo 6 dispone una regla particular para una categoría especial de rentas. Así, las rentas de empresas de asistencia técnica, es decir, aquellas empresas especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asistencia en dicha área específica, serán gravadas en el país **donde se produzca el beneficio** y no en el lugar en el que se realicen las actividades que generan la renta, como establece la regla general del artículo 6.

Así, tratándose de los **servicios de consultoría**, las rentas generadas por los servicios prestados desde el Perú, pero cuyo beneficio efectivo se produce en un país miembro de la CAN (donde se registra el gasto), **solo serían gravables en dicho país miembro**. La consecuencia será que la empresa que presta la ingeniería en consultoría deberá considerar esas mismas rentas como exoneradas en el Perú.

IV.1.6. Servicios a la minería

Tomemos como ejemplo a una empresa domiciliada en el Perú que ha sido contratada para elaborar un estudio de impacto ambiental para un proyecto minero que quiere llevar a cabo una empresa suiza en su país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:



En los CDI suscritos por el Perú con Canadá, Chile, Corea del Sur, México, Portugal y Suiza no se han regulado expresamente los servicios analizados. Por ello, debemos recurrir al artículo 7 del CDI, que regula esos beneficios empresariales.

En ese sentido, las rentas que obtenga la empresa domiciliada en el Perú por la elaboración del estudio de impacto ambiental solo estarán gravadas en el Perú, pues es su Estado de residencia.

Al respecto, debemos recordar, según lo hemos señalado anteriormente, que los mencionados CDI incorporan un supuesto de establecimiento permanente por servicios. La prestación de servicios puede ser llevada a cabo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para realizar sus actividades. Ante ello, en caso las personas realicen esas actividades en el Estado de la fuente por un periodo que exceda los 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, hará que se configure un establecimiento permanente por servicios. En el CDI con Suiza el periodo es de 9 meses en un periodo cualquiera de 12 meses.

Debe tenerse en consideración esta disposición, debido a que, de superarse el plazo, se pasaría de tributación exclusiva en el Perú a tributación compartida en ambos Estados, con lo que se debe aplicar el método de solución de doble imposición que señalaremos más adelante.

Caso especial de la Decisión 578

El artículo 14 de la Decisión 578 establece que:

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y **consultoría**, serán gravables solo en el país miembro en cuyo territorio **se produzca el beneficio de tales servicios**. 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”.

La aplicación del artículo 14 en lugar del artículo 6 (que regula las rentas empresariales en general) obedece al principio de especialidad, pues el artículo 6 dispone una regla particular para una categoría especial de rentas. Así, las rentas de empresas de asistencia técnica, es decir, aquellas empresas especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asistencia en este campo, serán gravadas en el país **donde se produzca el beneficio** y no en el lugar en el que se realicen las actividades que generan la renta, como establece la regla general del artículo 6.

Así, tratándose de estudios de impacto ambiental regulados como servicios de consultoría, las rentas generadas por los servicios prestados desde el Perú, pero cuyo beneficio efectivo se produce en un país miembro de la CAN (donde se registra el gasto), **solo serían gravables en dicho país miembro**. La consecuencia será que la empresa que elabore un estudio de impacto ambiental para un proyecto minero (consultoría) deberá considerar esas mismas **rentas como exoneradas en el Perú**.

IV.2. Ventajas de la aplicación del CDI

Como podemos observar, la principal ventaja de utilizar los CDI es la aminoración de la carga tributaria por las rentas obtenidas. Por ejemplo, en el caso de los call centers en los que no se genere un establecimiento permanente, vemos que, en ausencia de un CDI, la renta sería gravada en ambos países. Aunque la LIR peruana permite aplicar como crédito el impuesto pagado en Suiza, este tiene ciertas limitaciones y en muchos casos hace que el crédito no se efectúe por la totalidad de lo efectivamente pagado. En cambio, el panorama cambia cuando se aplica el CDI, pues la renta será gravada únicamente en el Perú y, en caso se grave en los dos países, se pueda aplicar como crédito directo el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Con ello se evita la doble imposición y los trámites adicionales que ello conllevaría. En el caso del software, la carga tributaria en el país de la fuente se ve disminuida, pues las regalías están sujetas a una tasa máxima de 15% o 10%, por lo que la empresa domiciliada en el Perú soportará una menor carga tributaria.

En general, sobre este punto, con el establecimiento de tasas máximas o tributación exclusiva se brinda cierta seguridad a las inversiones respecto a cuál es el máximo grado de imposición que se va a soportar por los beneficios adquiridos, lo que resulta beneficioso para el comercio transfronterizo.

IV.2.1. Cláusula de trato no discriminatorio y solución de controversias

Por otro lado, los CDI prevén en su artículo 23 un trato no discriminatorio para los residentes de ambos Estados contratantes. Asimismo, en el artículo 24 se regula un procedimiento amistoso de solución de controversias derivadas del CDI, con lo que se facilitan y promueven las relaciones diplomáticas, en beneficio de los agentes comerciales.

IV.2.2. Métodos de solución de doble imposición

Finalmente, uno de los temas más relevantes respecto a la aplicación de los CDI es que se prevén métodos de solución de doble imposición. Como hemos mencionado anteriormente, en algunos casos previstos por el CDI se atribuyen potestades tributarias compartidas tanto al país de la fuente como al país de residencia, con lo que se genera doble imposición pese a aplicarse el CDI. Esto también se presenta si los servicios prestados por una empresa domiciliada en el Perú generan establecimiento permanente en el Estado de la fuente. En ese caso las rentas obtenidas pasarán a estar gravadas en el Perú y en el Estado de la fuente.

Hasta antes de la emisión del Decreto Legislativo 1424, el régimen del crédito por impuestos pagados en el exterior peruano se basaba exclusivamente en el supuesto del crédito directo, donde el impuesto pagado en el exterior por el contribuyente domiciliado en el Perú constituye, parcial o totalmente, un crédito contra el impuesto a la renta a pagar en el país. Así lo dispone el inciso e del artículo 88 de la LIR, que señala que los contribuyentes deducirán de su impuesto, entre otros, los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas en el país, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Ante ello, los CDI suscritos por el Perú destacaban en el artículo correspondiente a “Métodos para eliminar la doble imposición”, además del mecanismo del crédito directo, también el método del crédito indirecto para aliviar la doble imposición económica cuando existen dividendos recibidos por residentes peruanos de empresas residentes en el otro Estado.

En cuanto a la CAN, la Decisión 578 tiene una aproximación diferente para aliviar la doble imposición internacional. Según lo dispone su artículo 3, “independientemente de la nacionalidad o [el] domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión. Por tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”. Quedan descartados los mecanismos de crédito directo o indirecto, pues se opta por un supuesto de gravamen exclusivo en el país de la fuente y, por lo tanto, se exoneran esas rentas en el país de residencia.

Con la publicación del Decreto Legislativo 1424 se introdujo dentro de la legislación nacional el crédito indirecto, el cual señala que las personas jurídicas domiciliadas en el país que obtengan rentas de fuente extranjera gravadas con el impuesto a la renta correspondientes a dividendos o utilidades distribuidos por sociedades no domiciliadas deducen:

- El impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior por los dividendos o utilidades distribuidas.
- El impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel.

Asimismo, a fin de aplicar la deducción por el impuesto a pagar en el exterior, se deberá cumplir con una serie de requisitos establecidos en el inciso f del artículo 88 de la LIR como la tasa media, entre otros³⁸.

38 Para efecto de lo previsto en el inciso f se debe considerar lo siguiente:

1. La persona jurídica domiciliada en el país debe tener una participación directa de al menos 10% del total de las acciones con derecho a voto de la sociedad no domiciliada de primer nivel, durante al menos 12 meses anteriores a la fecha en que esta le distribuye los dividendos o utilidades.
2. La persona jurídica domiciliada debe adicionar a su renta neta el impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel, para determinar el impuesto a la renta del ejercicio.
3. El importe de la deducción es el monto que resulte menor de comparar: a) el impuesto a la renta efectivamente pagado en el exterior, conformado por la suma del monto del impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel más el importe del impuesto pagado o retenido en el exterior por los dividendos o utilidades distribuidas; y b) el impuesto que hubiese correspondido pagar en el país por la renta total del exterior, que es el resultado de aplicar la tasa media del contribuyente a la suma del importe de los dividendos o utilidades distribuidas (sin disminuir la retención o pago del impuesto en el exterior por su distribución) más el impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel. Para ello, la tasa media se calcula de la siguiente forma:

$$T_m = \frac{ID}{(RN3ra + RNFE + Isoc)} \times 100$$

Donde:

- Tm : Tasa media
ID : Impuesto determinado por el ejercicio gravable, considerando lo dispuesto en el numeral 2 de este párrafo.
RN3ra : Renta neta o pérdida neta de tercera categoría según corresponda
De existir pérdidas de la tercera categoría de ejercicios anteriores estas no se restan de la renta neta.
RNFE : Renta neta de fuente extranjera.
Isoc : Impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel.

A continuación, en el marco de los “Métodos para eliminar la doble imposición”, se presentará un detalle de la regulación del impuesto a la renta de cada Estado con el cual el Perú ha suscrito un CDI, así como el método establecido para eliminar la doble imposición en el caso de la exportación de servicios por parte de compañías residentes en el Perú. Finalmente, a través de casos prácticos se detallará la aplicación de los mencionados métodos:

I. CDI Perú-Brasil

| | PERÚ | BRASIL |
|-------------------------------|-------------------------------------|--|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 15% ^{39,40} |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 15% ⁴¹ |
| Retención de dividendos | 5% | 0% |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 15% beneficiario en paraíso fiscal |
| Retención de regalías | 30% | 15% beneficiario en paraíso fiscal |
| Asistencia técnica | 15% | 15% beneficiario en paraíso fiscal |
| IVA | 18% | IPI: 0 a 330% ⁴² ICMS: 0 a 25% ⁴³ |

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 1 del artículo 22. Así, el inciso a del numeral 1 del mencionado artículo del CDI señala que los residentes del Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano, como crédito, el impuesto pagado en Brasil, de acuerdo con la legislación brasileña y el CDI.

³⁹ La tasa nominal combinada del impuesto a la renta corporativo es la suma de las siguientes tasas: la tasa corporativa del impuesto a la renta del 15% sobre los beneficios de una entidad, una sobretasa del 10% del ingreso en exceso de 240 000 BRL por año y un impuesto a la contribución social sobre el ingreso neto ajustado.

⁴⁰ En la presente guía, a efectos de la aplicación del convenio, solo se utilizará el impuesto corporativo del impuesto a la renta del 15%, con base en el numeral 3 del artículo 2 del CDI Perú-Brasil, que establece que los impuestos actuales aplicables a dicho convenio en el caso de Brasil es el impuesto federal sobre la renta.

La tasa del impuesto a la renta corporativo en Brasil aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en ese país es del 34%. Asimismo, el impuesto a las sucursales de empresas extranjeras es del 34%.

Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Brasil tributan el impuesto adicional normalmente mediante la retención sobre la renta de fuente brasileña que hayan obtenido. En el caso de la distribución de dividendos la tasa de retención es de 0%.

En cuanto a los intereses, la tasa general es del 15%. Asimismo, se aplicará una tasa del 25% cuando el beneficiario se ubique en un paraíso fiscal.

Finalmente, la tasa general de las regalías es del 15%. Asimismo, se aplicará una tasa del 25% cuando el beneficiario se ubique en un paraíso fiscal.

⁴¹ La tasa del impuesto corporativo también es aplicable a las empresas no domiciliadas que obtienen rentas de fuente brasileña. Es decir, la suma de las siguientes tasas: la tasa corporativa del impuesto a la renta del 15% sobre los beneficios de una entidad, una sobretasa del 10% del ingreso en exceso de 240 000 BRL por año y un impuesto a la contribución social sobre el ingreso neto ajustado.

⁴² IPI es un impuesto federal sobre la manufactura de bienes y la importación de bienes a Brasil.

⁴³ ICMS es un impuesto al valor agregado estatal sobre la circulación e importación de bienes y la provisión de transporte interestatal e intermunicipal y servicio de comunicaciones.

Asimismo, el inciso b del numeral 1 del artículo 22 señala que una empresa domiciliada en el Perú puede tomar como crédito el impuesto a la renta corporativo pagado en Brasil por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el IR corporativo pagado por la empresa brasileña por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

II. CDI Perú-Canadá

| | PERÚ | CANADÁ |
|-------------------------------|-------------------------------------|---|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 15% ^{44,45} |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 15% ⁴⁶ |
| Retención de dividendos | 5% | 25% ⁴⁷ |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 25% ⁴⁸ |
| Retención de regalías | 30% | 25% ⁴⁹ |
| Asistencia técnica | 15% | 25% |
| IVA | 18% | GST: 5% ⁵⁰ HST: hasta 15% |

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 2 del artículo 23.

⁴⁴ La tasa del impuesto a la renta corporativo federal en Canadá aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en dicho país es del 15% y de forma combinada con el impuesto provincial alcanza como máximo el 31%.

⁴⁵ En la presente guía, a efectos de la aplicación del convenio, solo se utilizará el impuesto corporativo canadiense, con base en el numeral 3 del artículo 2 del CDI Perú-Canadá, que establece que los impuestos actuales aplicables a dicho convenio en el caso de Canadá son los impuestos a la renta establecidos por el Gobierno de Canadá bajo la Ley del Impuesto a la Renta (Income Tax Act).

⁴⁶ La tasa para sociedades no domiciliadas por sus rentas empresariales de fuente canadiense es la misma aplicable a las personas jurídicas domiciliadas. Branch Tax 15%.

⁴⁷ Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Canadá tributan el impuesto adicional normalmente mediante la retención sobre la renta de fuente canadiense que hayan obtenido. En la distribución de dividendos se aplica una tasa de retención del 25%.

⁴⁸ En el caso de los intereses la tasa general es de 25%.

⁴⁹ En cuanto a las regalías, la tasa general será de 25%. Los pagos por derechos de autor hechos respecto a trabajos literarios, teatrales, musicales o artísticos se encuentran exentos de dicha tasa. Esto no aplica para los pagos por el derecho o uso de películas o filmes, videograbaciones u otros medios de reproducción para su uso en conexión con la televisión.

⁵⁰ En Canadá existe la tasa del impuesto al valor agregado federal (GST), que grava la provisión de la mayoría de bienes y servicios en ese país. Asimismo, existe una tasa del impuesto al valor agregado provincial (HST), que varía de acuerdo con cada provincia.

Asimismo, el inciso b del numeral 2 del mencionado artículo señala que una empresa domiciliada en el Perú puede tomar como crédito el impuesto a la renta corporativo pagado en Canadá por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa canadiense por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

III. CDI Perú-Chile

| | PERÚ | CHILE |
|-------------------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 27% ⁵¹ |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 27% |
| Retención de dividendos | 5% | 35% ⁵² |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 35% ⁵³ |
| Retención de regalías | 30% | Hasta 30% ⁵⁴ |
| Asistencia técnica | 15% | Hasta 20% |
| IVA | 18% | 19% |

⁵¹ La tasa del impuesto a la renta corporativo en Chile aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en dicho país, tras las últimas modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 publicada en 2014, es la siguiente:

| Año comercial | Tasa del IR |
|---------------|-------------|
| 2014 | 21% |
| 2015 | 22,5% |
| 2016 | 24% |
| 2017 | 25% |
| 2017 | 25,5% |
| 2018 | 27% |
| 2019 | 27% |

Como se observa, la tasa general a partir de 2017 será de 25%, debido a que las tasas de 25,5% y 27%, en 2017 y 2018, respectivamente, solo serán aplicables a los contribuyentes sujetos al régimen tributario establecido en la letra B del artículo 14 de la LIR.

⁵² Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Chile tributan el impuesto adicional normalmente mediante la retención sobre la renta de fuente chilena que hayan obtenido. La tasa general del impuesto es de 35%. En la distribución de dividendos se permite que se pueda aplicar como crédito contra el impuesto adicional el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa chilena sobre las utilidades materia de distribución.

⁵³ La tasa general de los intereses también es del 35%, salvo los intereses pagados a bancos extranjeros que cumplan los requisitos previstos en la ley, en cuyo caso se aplicará la tasa de 4%.

⁵⁴ Los pagos de regalías por parte del usuario final (sin explotación comercial) por el uso de software retráctil están exentos de retención de impuestos. Los pagos por el uso, disfrute o explotación de patentes de invención, programas informáticos, modelos de utilidad, diseños y dibujos industriales, planos o topografía de circuitos integrados y de nuevas variedades vegetales están sujetos a una retención adicional del 15%. La tasa aumenta al 30% si el beneficiario de ingresos es residente en una jurisdicción con un régimen fiscal preferencial. Los pagos de regalías con respecto a marcas comerciales, patentes, fórmulas y otros servicios similares están sujetos a una retención de impuestos adicional del 30%.

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 2 del artículo 23.

Así, el inciso a del numeral 2 del artículo 23 del CDI señala que los residentes del Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano, como crédito, el impuesto pagado en Chile de acuerdo con la legislación chilena y del CDI. Asimismo, el numeral 4 del protocolo del CDI Perú-Chile contempla la posibilidad de que la empresa domiciliada en el Perú tome como crédito el IR corporativo pagado en Chile por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto). Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el IR corporativo pagado por la empresa chilena por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos.

Para dicho efecto, el protocolo indica que el impuesto a la renta corporativo en Chile será considerado como crédito después que se haya utilizado la parte del impuesto adicional pagado o retenido al accionista. En otras palabras, primero se tomará el crédito directo constituido por el impuesto a la renta retenido en Chile por la distribución de los dividendos, y luego se aplicará el crédito indirecto constituido por el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa chilena por las utilidades sobre las cuales distribuyó esos dividendos.

Finalmente, cabe precisar que el numeral 2 del protocolo del CDI Perú-Chile establece que el párrafo 2 del artículo 10 del CDI (norma que regula las tasas máximas de 10% y 15% en el país de la fuente desde el cual se distribuyen dividendos a un beneficiario residente en el otro Estado contratante) no limitará la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile (que es la denominación del impuesto a la renta que se retiene a un no domiciliado en Chile cuya tasa general es del 35%), en la medida en que el impuesto de primera categoría (esta es la denominación del impuesto a la renta corporativo) sea deducible contra el impuesto adicional.

IV. CDI Perú-Corea del Sur

| | PERÚ | COREA DEL SUR |
|-------------------------------|-------------------------------------|-------------------|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 25% |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 25% |
| Retención de dividendos | 5% | 0% |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 14% |
| Retención de regalías | 30% | 0% |
| Asistencia técnica | 15% | 22% |
| IVA | 18% | 10% ⁵⁵ |

⁵⁵ En Corea del Sur, el IVA aplica a la venta de bienes y la provisión de servicios. La exportación de bienes y la mayoría de servicios provistos a no domiciliados están gravados con una tasa del 0%. A partir de julio de 2015, el IVA es aplicable a los proveedores extranjeros de servicios electrónicos (juegos, audio o videos, software, etc.), activados a través de aparatos móviles de comunicación o computadoras) a personas (que no sea un negocio registrado por impuestos) en Corea del Sur usando redes de comunicación de información.

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 2 del artículo 22.

Así, el inciso a del numeral 2 del artículo 22 del CDI señala que los residentes del Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano como crédito el impuesto pagado en Corea del Sur, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en el Perú por la misma renta.

Asimismo, el inciso b del numeral 2 del artículo 22 señala que una empresa domiciliada en el Perú puede tomar como crédito el impuesto a la renta corporativo pagado en Corea del Sur por la empresa domiciliada en ese país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa de Corea del Sur por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

V. CDI Perú-México

| | PERÚ | MÉXICO |
|-------------------------------|-------------------------------------|---|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 25% |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 30% ⁵⁶ |
| Retención de dividendos | 5% | 10% |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 10% bancos 35% otros intereses |
| Retención de regalías | 30% | 35% patentes y marcas 25% otras regalías |
| Asistencia técnica | 15% | 25% |
| IVA | 18% | 16% |

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 1 del artículo 23.

Así, el inciso a del numeral 1 del artículo 23 del CDI señala que los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano sobre las rentas, los ingresos o las ganancias provenientes de México el impuesto sobre la renta pagado en México, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en el Perú por la misma renta, ingreso o ganancia.

⁵⁶ La tasa del 30% del impuesto corporativo también es aplicable a las sucursales mexicanas de empresas extranjeras.

Asimismo, el inciso b del numeral 1 del mencionado artículo señala que una empresa domiciliada en el Perú puede tomar como crédito el IR corporativo pagado en México por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa mexicana por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

VI. CDI Perú-Portugal

| | PERÚP | ORTUGAL |
|-------------------------------|-------------------------------------|---------|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 21% |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 21% |
| Retención de dividendos | 5% | 25% |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 25% |
| Retención de regalías | 30% | 25% |
| Asistencia técnica | 15% | 25% |
| IVA | 18% | 23% |

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 2 del artículo 22.

Así, el inciso a del numeral 2 del artículo 22 del CDI señala que los residentes del Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano, como crédito, el impuesto pagado en Portugal, de acuerdo con la legislación de Portugal y del CDI.

De igual modo, el inciso b del artículo 22 del CDI establece un supuesto de eliminación de la doble imposición económica en el caso de reparto de dividendos. Así, señala que cuando una sociedad residente en Portugal pague dividendos a una sociedad residente del Perú que controle (directa o indirectamente) al menos 10% del poder de voto en aquella sociedad, el crédito que podrá utilizar la sociedad residente en el Perú deberá considerar el impuesto pagado en Portugal por las utilidades sobre las cuales el dividendo es pagado.

VII. CDI Perú-Suiza

| | PERÚ | SUIZA |
|-------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|
| IR sociedades domiciliadas | 29,5% | 12-24% ^{57, 58} |
| IR sociedades no domiciliadas | 30% | 12-24% ⁵⁹ |
| Retención de dividendos | 5% | 35% ⁶⁰ |
| Retención de intereses | 4,99% bancos 30% otros intereses | 0/35% ⁶¹ |
| Retención de regalías | 30% | 0% ⁶² |
| Asistencia técnica | 15% | 25% |
| IVA | 18% | 7,7% ⁶³ |

Debido a que, en la exportación de servicios, el Perú es el país de residencia, debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 1 del artículo 22 señalado.

Así, el inciso a del numeral 1 del artículo 22 del CDI señala que los residentes del Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano sobre las rentas ingresos o ganancias provenientes de Suiza el impuesto sobre la renta pagado en Suiza, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en el Perú por la misma renta, ingreso o ganancia.

Asimismo, el inciso b del numeral 1 del mencionado artículo señala que una empresa domiciliada en el Perú puede tomar como crédito el impuesto a la renta corporativo pagado en Suiza por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana

⁵⁷ La tasa del impuesto a la renta corporativo federal en Suiza aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en ese país es del 8,5%. Sin embargo, tomando en cuenta ambos impuestos (federal y cantonal/comunal), la tasa efectiva del impuesto a la renta varía entre 12% y 24% para compañías sujetas a una tributación ordinaria, dependiendo del lugar de residencia.

⁵⁸ En la presente guía, a efectos de la aplicación del convenio, se utilizará el Impuesto federal y cantonal/comunal de Suiza, con base en el numeral 3 del artículo 2 del CDI Perú-Suiza, que establece que los impuestos actuales aplicables a dicho convenio en el caso de Suiza son los impuestos federales, cantonales o comunales a la renta establecidos por el Gobierno de Suiza.

⁵⁹ La tasa para sociedades no domiciliadas por sus rentas empresariales de fuente suiza es la misma aplicable a las personas jurídicas domiciliadas. Es decir, una un impuesto corporativo federal del 8,5% sumado a un Impuesto cantonal/comunal que varía de 12% a 24%.

⁶⁰ Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Suiza tributan el impuesto adicional normalmente mediante la retención sobre la renta de fuente suiza que hayan obtenido. En el caso de la distribución de dividendos se aplica una tasa de retención del 35%.

⁶¹ Bajo la ley suiza no se aplican retenciones sobre los intereses derivados de contratos de préstamos regulares. La única excepción es aplicable a los intereses derivados de depósitos con bancos suizos, bonos y préstamos similares a los bonos, con una tasa de retención del 35%.

⁶² En cuanto a las regalías, Suiza no aplica retenciones a las regalías pagadas a no residentes.

⁶³ En Suiza, el IVA aplica a la venta de bienes y servicios en ese país, y a la importación de bienes y servicios también en Suiza. La exportación de bienes y la mayoría de los servicios provistos a no domiciliados están gravados con una tasa del 0%. La adquisición y venta de propiedad intelectual son transacciones gravadas con el IVA. La tasa estándar es del 8%. Asimismo, ciertos bienes y servicios están sujetos a una tasa reducida del 2,5% y otros (como la mayoría de los servicios bancarios, seguros Premium, educación y salud) están exentos.

(crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su impuesto a la renta a pagar en el Perú el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa suiza por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

Para un mejor entendimiento, partiremos de tres ejemplos ilustrativos sobre los métodos para atenuar la doble imposición, establecidos en los CDI, y cómo estos reducen la carga tributaria en comparación con un escenario sin CDI alguno.

i. Empresa domiciliada en Chile que reparte dividendos a una empresa domiciliada en el Perú

Imaginemos que la Empresa B domiciliada en Chile percibe una utilidad de 1000 por sus actividades empresariales y paga un impuesto en Chile de 27%⁶⁴(impuesto de primera categoría). Asimismo, esta empresa reparte dividendos a la Empresa A domiciliada en el Perú y hace una retención de 35% por impuesto a los dividendos (impuesto adicional), pero descuenta el impuesto de 27% pagado por la empresa chilena. Finalmente, en el Perú, por dicha distribución, la Empresa A deberá pagar 29,5% de impuesto a la renta.

⁶⁴ La tasa del IR corporativo en Chile aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en ese país, tras las últimas modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 publicada en 2014, es la siguiente:

| Año comercial | Tasa del IR |
|---------------|-------------|
| 2014 | 21% |
| 2015 | 22,5% |
| 2016 | 24% |
| 2017 | 25% |
| 2017 | 25,5% |
| 2018 | 27% |
| 2019 | 27% |

Como se observa, la tasa general a partir de 2017 será de 25%, dado que las tasas de 25,5% y 27%, en 2017 y 2018, respectivamente, solo serán aplicables a los contribuyentes sujetos al régimen tributario establecido en la letra B del artículo 14 de la LIR.

Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Chile tributan el impuesto adicional normalmente mediante la retención sobre la renta de fuente chilena que hayan obtenido. La tasa general del impuesto es de 35%. La distribución de dividendos se puede aplicar como crédito contra el impuesto adicional, el impuesto a la renta corporativo pagado por la empresa chilena sobre las utilidades materia de distribución.

La tasa general de los intereses también es del 35%, salvo los intereses pagados a bancos extranjeros que cumplan los requisitos previstos en la ley, en cuyo caso se aplicará la tasa de 4%.

En cuanto a las regalías, la tasa será de 30% por la retribución pagada por el uso, el goce o la explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares. Sin embargo, la tasa se reduce a 15% si se trata de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos, diseños industriales, entre otros. También se aplicará la tasa de 15% en el caso del uso, el goce o la explotación de programas computacionales (software), salvo que se trate de uso de software estándar, en cuyo caso está exento de este impuesto.

Entonces, tenemos el ejemplo de la siguiente forma:

| UTILIDADES EMPRESA EN CHILE | 1000 |
|--|------------------------------|
| IR en Chile | $27\% \times 1000 = 270$ |
| Utilidad distribuible | 730 |
| Más IR pagado en Chile | 270 |
| Base imponible del IR chileno a los dividendos | 1000 |
| Retención del 35% del IR chileno a los dividendos sobre 1000 | 350 |
| Crédito de 27% por IR chileno pagado por la empresa por las utilidades | 270 |
| IR chileno a pagar por la distribución | 80 |
| IR en el Perú | $29,5\% \times 730 = 215,35$ |
| Utilidad efectivamente recibida | 434,65 |

Vemos que, sin aplicación de ningún crédito, debido a toda la carga impositiva, al Perú solo llegarían 434,65 de los 1000 de utilidad que obtuvo la Empresa B. Es decir, soporta una tasa efectiva de 56,6%, lo cual es bastante alto.

Con el crédito establecido en el inciso e del artículo 88 de la LIR, así como en el inciso a del numeral 2 del artículo 23 del CDI con Chile y su protocolo, podemos deducir del impuesto a pagar en el Perú no solo el impuesto a la renta pagado en Chile por la distribución de dividendos, sino además el impuesto a la renta pagado por la empresa domiciliada en Chile por las utilidades sobre las cuales distribuyó dichos dividendos.

En tal sentido, el impuesto a la renta a pagar en el Perú sería de la siguiente forma:

| UTILIDADES EMPRESA EN CHILE | 1000 |
|---|------------------------------|
| IR en Chile | $27\% \times 1000 = 270$ |
| Utilidad distribuible | 730 |
| Más IR pagado en Chile | 270 |
| Base imponible del IR chileno a los dividendos | 1000 |
| Retención del 35% del IR chileno a los dividendos sobre 1000 | 350 |
| Crédito de 27% por IR chileno pagado por la empresa por las utilidades | 270 |
| IR chileno a pagar por la distribución | 80 |
| IR en el Perú | $29,5\% \times 730 = 215,35$ |
| Crédito contra el IR peruano: retención del IR chileno a los dividendos | 100 |
| Crédito contra el IR peruano: IR corporativo en Chile | 270 (solo hasta 215,35) |
| Total | 0 |

De esta forma, se aminora la carga tributaria y la utilidad efectivamente recibida es la siguiente:

| UTILIDADES EMPRESA EN CHILE | 1000 |
|---|-------------|
| IR de 27% en Chile | 270 |
| IR pagado en Chile por los dividendos luego de descontar el IR sobre las utilidades | 80 |
| IR en el Perú | 0 |
| Utilidad efectivamente recibida | 650 |

Vemos que, en este caso, se soporta una carga tributaria de 35%.

ii. Empresa domiciliada en el Perú que obtiene rentas en Canadá sin configurarse establecimiento permanente

En otro ejemplo, imaginemos que la Empresa A domiciliada en el Perú percibe una renta neta de 1000 por sus actividades empresariales realizadas en el Perú. Asimismo, ha obtenido ingresos netos por actividades realizadas en Canadá por 1000. En ese país se le ha retenido el 15%⁶⁵ de los ingresos obtenidos (150) por actividades empresariales desarrolladas por no domiciliados en Canadá.

El tributo se pagó en el mismo año, de acuerdo con la legislación canadiense.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo:

| | SIN CDI | CON CDI |
|--------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Utilidades Empresa A | 2000 | 2000 |
| IR en el Perú | $29,5\% \times 2000 = 590$ | $29,5\% \times 2000 = 590$ |
| Utilidades Empresa A en Canadá | 1000 | 1000 |
| IR en Canadá | $15\% \times 1000 = 150$ | - |
| Crédito contra el IR peruano | 75 ⁶⁶ | - |
| IR en el Perú | 515 | 590 |
| IR total | 665 | 590 |
| TOTAL, RECIBIDO | 1335 | 1410 |

Vemos que, sin la aplicación del CDI, la renta de fuente extranjera obtenida en Canadá es gravada en dicho país. Aunque mediante el inciso e del artículo 88 de la LIR se aplica un crédito, este no excede del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior, y por ello solo le corresponde aplicar un monto de 75, de los 150 efectivamente pagados. Por tanto, la utilidad luego de impuestos sería de 1335. En cambio, cuando se aplica el CDI Perú-Canadá, al ser la renta obtenida producto de la actividad empresarial de la compañía peruana y al no

⁶⁵ La tasa para sociedades no domiciliadas por sus rentas empresariales de fuente canadiense es la misma aplicable a las personas jurídicas domiciliadas. En este caso hemos tomado una tasa del 15% (15% de tasa federal).

⁶⁶ Tasa media:

$$\begin{aligned} &\text{TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA} \\ &\text{ABONADO EN EL EXTRANJERO} \\ \text{Tasa} &= \frac{150}{1000+1000+0} \times 100 = 7.5\% \\ &\boxed{7.5\% \times 1000 = 75} \end{aligned}$$

configurarse un establecimiento permanente, solo se gravará en el Perú y ya no en Canadá. Por tanto, la utilidad efectivamente recibida asciende a 1410.

iii. Empresa domiciliada en el Perú que obtiene rentas en Canadá y se configura un establecimiento permanente

Ahora imaginemos el ejemplo anterior, pero en esta ocasión las actividades llevadas a cabo por la empresa peruana han configurado un establecimiento permanente en Canadá.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo:

| | SIN CDI | CON CDI |
|--------------------------------|----------------------------|---------------------------------|
| Utilidades Empresa A | 2000 | 2000 |
| IR en el Perú | $29,5\% \times 2000 = 590$ | $29,5\% \times 2000 = 590$ |
| Utilidades Empresa A en Canadá | 1000 | 1000 |
| IR en Canadá | $15\% \times 1000 = 150$ | $15\% \times 1000 = 150$ |
| Crédito contra el IR peruano | 75 ⁶⁷ | 150 |
| IR en el Perú | 515 | 440 |
| IR total | 665 | $440 + 150 = 590$ ⁶⁸ |
| TOTAL, RECIBIDO | 1335 | 1410 |

Vemos que sin la aplicación del CDI la renta de fuente extranjera obtenida en Canadá es gravada en dicho país. Pese a que mediante el inciso e del artículo 88 de la LIR se aplica un crédito, al no exceder del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior, solo corresponde a un monto de 75 de los 150 efectivamente pagados. Por tanto, la utilidad efectivamente recibida sería de 1335. En cambio, cuando se aplica el CDI Perú-Canadá, al ser la renta obtenida, producto de la actividad empresarial de la compañía peruana y al configurar-

⁶⁷ Tasa media:

TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA
ABONADO EN EL EXTRANJERO

$$\text{Tasa media} = \frac{150}{1000+1000+0} \times 100 = 7.5\%$$

$7.5\% \times 1000 = 75$

⁶⁸ Resultado del impuesto a la renta pagado en el Perú (440) y del impuesto pagado en Canadá (150).

se un establecimiento permanente, la renta se gravará en Canadá. Sin embargo, el impuesto pagado en Canadá podrá traerse como crédito contra el impuesto peruano sobre la renta proveniente de ese país, por el monto que no exceda de impuesto que se ha pagado en el Perú. Por tanto, la utilidad efectivamente recibida sería de 1410.

IV.3. Desventajas de la aplicación del CDI

La primera problemática respecto a la aplicación de los CDI, en general, es que para gozar de sus beneficios se requiere obtener un certificado de residencia. Para ello, se tiene que realizar el trámite correspondiente ante el órgano competente. Sin ello, no es posible aplicar el CDI y se deberá aplicar el régimen general.

i. Obtención de certificado de residencia emitido por el Perú

En la Resolución de Superintendencia 230-2008-SUNAT se establece que para obtener el certificado de residencia en el Perú debe presentarse el formulario físico "Solicitud de emisión del certificado de residencia en el Perú".

En el caso de los principales contribuyentes nacionales, se presenta la solicitud en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, en la Intendencia Regional Lima, en las dependencias encargadas de recibir sus declaraciones de pago o en los Centros de Servicios al Contribuyente. El resto de contribuyentes a cargo de la Intendencia Regional Lima deben hacerlo en los Centros de Servicios al Contribuyente. Por su parte, los contribuyentes a cargo de las demás intendencias regionales u oficinas zonales, deben presentar la solicitud en la dependencia de la Sunat de su jurisdicción o en los centros de servicios al contribuyente correspondientes.

El trámite es gratuito y el plazo máximo de resolución es de 1 a 10 días hábiles.

En el Perú el requisito de contar con certificado de residencia para acogerse a los beneficios del CDI se recoge en el Decreto Supremo 090-2008-EF. De acuerdo con la norma, los certificados de residencia emitidos por entidades competentes en otros países tienen una vigencia de cuatro meses contados a partir de su emisión, por lo que, para acogerse a los beneficios de un CDI, deberán presentarse dentro de ese plazo. En caso contrario, el artículo 2 del decreto supremo señala que no se deberán considerar los beneficios del CDI. Este criterio, además, ha sido ratificado por la Sunat en los Informes 012-2014-SUNAT/4B0000 y 094-2015-SUNAT/5D0000.

ii. Obtención de certificado de residencia emitido por Brasil

El certificado de residencia para efectos fiscales otorgado por la República de Brasil puede ser solicitado por personas naturales y jurídicas en la Unidad de Cuidados de Ingresos Federales de Brasil que tiene jurisdicción en donde reside el solicitante.

Pasos para obtener el certificado de residencia en Brasil:

Para solicitar el certificado de residencia fiscal en Brasil, el solicitante debe utilizar el formulario "Anexo I"⁶⁹ de la Instrucción Normativa RFB 1.226 / 2011, que se puede descargar a través de la dirección:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=18459>

Directrices para la realización y presentación de la forma:

- a) Rellenar los campos 1, 2 y 3 del anexo I con la firma de la persona en cuestión o su abogado autorizado.
- b) Presentar el formulario en dos ejemplares originales, impresa por ambos lados, preferentemente en la unidad de Ingresos Federales de Brasil con jurisdicción sobre la dirección de su residencia.
- c) Adjuntar una copia de la identidad de la persona en cuestión y presentar la identidad original.
- d) Si el certificado está firmado por un abogado, también adjuntar copia de documento de identidad actual y poder de representación⁷⁰.

iii. Obtención de certificado de residencia emitido por Canadá

Los residentes en Canadá están sujetos a impuestos en dicho país sobre sus ingresos mundiales (ingresos de fuente canadiense y extranjera). Sin embargo, los ingresos de fuente fuera de Canadá también pueden ser gravados en el país donde se obtuvieron. Para reducir o eliminar la cantidad de impuestos que se debe pagar por los ingresos de otros países se usan los certificados de residencia a los que se remiten los CDI.

Los certificados de residencia (certificate of residency) de Canadá son emitidos por la Agencia de Ingresos de Canadá (Canada Revenue Agency, CRA). Demuestran solamente que el contribuyente ha presentado declaraciones como residente de Canadá.

En este país se podrá obtener un certificado de residencia mediante solicitud por correo, por fax o por escrito, o mediante el formulario brindado por el gobierno extranjero para este propósito, a su centro de correspondencia regional de servicios del contribuyente.

⁶⁹ Este documento debe llenarse e imprimir en una hoja (de doble cara).

⁷⁰ Si aparece impreso "funcionario extranjero", esto debe ir acompañado de una traducción jurada en uno de estos tres idiomas.

En algunos casos, es posible solicitar el certificado por teléfono. Las corporaciones, organizaciones sin fines de lucro y organizaciones benéficas deben presentar la siguiente información:

- Nombre comercial o nombre de la organización o caridad
- Dirección de envío
- Número de negocio
- Nombre del país extranjero
- Año para el cual se requiere la certificación

Pasos a seguir para la obtención del certificado de residencia:

- La compañía revisa el CDI a efectos de saber si se aplica a su caso en concreto.
- La compañía solicita el certificado de residencia ante la oficina de la CRA donde la compañía presenta sus declaraciones de renta. La CRA revisará las declaraciones de impuestos de la empresa usando sus criterios de residencia y, si estos proceden, emitirá el certificado.
- Luego de recibir el certificado de residencia original emitido por la CRA, deberá notarializarlo, autenticarlo y legalizarlo⁷¹ a efectos de su uso ante otras jurisdicciones.
- Luego de esto, el certificado podrá ser válido para su uso fuera de Canadá.

iv. Obtención de certificado de residencia emitido por Chile

En Chile los certificados de residencia son emitidos por el Servicio de Impuestos Internos y demuestran que el contribuyente individualizado tiene domicilio o residencia en ese país para fines tributarios. Tienen el objeto de aplicar un CDI y que el contribuyente está o ha estado sujeto a impuestos en Chile por el periodo indicado en el documento.

Los pasos para la emisión del certificado de residencia son los siguientes:

- i. Se debe solicitar ingresando a la dirección web del SII (www.sii.cl) y posteriormente a la sección de "Certificados de residencia, situación tributaria y sociedades anónimas acogidas al art. 41D".
- ii. Seleccionar el tipo de certificado que se desea (certificado de residencia) y completar toda la información que se solicite en el formulario F3462.

⁷¹ En algunos países, los contribuyentes que solicitan beneficios de los CDI deben proporcionar un documento notariado que demuestre que son residentes de Canadá. Es responsabilidad del contribuyente obtener los servicios de un notario autorizado. Algunos países quieren que los certificados de residencia expedidos por la CRA sean autenticados o tengan una certificación de apostilla. La información que sigue es para los contribuyentes que necesitan esos procedimientos:

- Autenticación: el documento debe ser notariado por un notario canadiense y autenticado por el Departamento de Relaciones Exteriores y Comercio Internacional.
- Certificación de apostilla: el documento debe ser notariado por un notario canadiense, autenticado por el Departamento de Relaciones Exteriores y Comercio Internacional, y legalizado por la embajada del país en Canadá.

iii. Posteriormente, es posible realizar un seguimiento de la solicitud en el mismo sitio web. Podrían presentarse tres escenarios:

- En el caso de que los antecedentes entregados por el contribuyente en la Dirección Regional sean suficientes, el certificado será emitido on line y podrá ser visualizado e impreso desde la página web.
- Si los antecedentes entregados son insuficientes, se podrán consultar los antecedentes adicionales requeridos en el sitio web.
- Por último, si de los antecedentes se determina que no se cumplen los requisitos para la emisión del certificado y este sea rechazado, se podrá consultar el motivo del rechazo del certificado respectivo en la página web.

Recibida la solicitud, el funcionario designado previamente por el director de la Dirección de Grandes Contribuyentes o el jefe del Departamento de Resoluciones o el jefe de Unidad de la Dirección Regional respectiva tiene un plazo de cinco días hábiles para emitir el certificado una vez verificado el cumplimiento de los requisitos.

A fin de que el interesado presente los antecedentes necesarios o aclare las inconsistencias, el plazo de entrega del certificado se ampliará hasta el día hábil subsiguiente a aquel en que todos los antecedentes se encuentren conformes.

Los certificados emitidos deberán contener los siguientes antecedentes:

1. La identificación del director regional o director de Grandes Contribuyentes, que emite el certificado.
2. La identificación del interesado, señalando nombre o razón social, número de RUT, el giro o la actividad económica y el domicilio.
3. Una declaración donde se certifica el hecho de que para fines tributarios el interesado posee domicilio o residencia en Chile y que está o ha estado sujeto a impuestos en Chile por el periodo indicado en el certificado.
4. Una declaración del servicio donde se manifieste que el certificado se emite para los fines del convenio.

v. Obtención de certificado de residencia emitido por Corea del Sur

Los residentes en Corea del Sur están sujetos a impuestos en dicho país sobre sus ingresos mundiales (ingresos de fuente de Corea del Sur y extranjera). Sin embargo, los ingresos de fuente fuera de Corea del Sur también pueden ser gravados en el país donde se obtuvieron. Por ello, a fin de reducir o eliminar la cantidad de impuestos que se deben pagar por los ingresos de otros países, se usan los certificados de residencia a los que se remiten los CDI.

En Corea del Sur los certificados de residencia (certificate of residency) son emitidos por la National Tax Service.

Las corporaciones deben presentar la siguiente información:

- Nombre comercial o nombre de la organización o caridad
- Dirección de envío
- Número de negocio
- Nombre del país extranjero
- Año para el cual se requiere la certificación

vi. Obtención de certificado de residencia emitido por México

El certificado de residencia para efectos fiscales otorgado por el Estado Mexicano puede ser solicitado por personas naturales y jurídicas en el portal de la Administración Tributaria Mexicana (SAT).

El certificado se solicitará en términos de la ficha de trámite 6/CFF "Solicitud de constancia de residencia para efectos fiscales" del anexo 1-A de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2019 vigente. De acuerdo con esta normativa, los requisitos a presentar para solicitar la "Constancia de residencia para efectos fiscales" en México son los siguientes:

- Que el contribuyente se encuentre con estatus de activo en el RFC.
- Contar con opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales positiva.
- Que el contribuyente no se encuentre registrado sin obligaciones fiscales.
- Que el estado del domicilio fiscal y del contribuyente sea distinto a no localizado.
- No ubicarse en la presunción establecida en el artículo 69-B del CFF.

Al presentar la solicitud en el portal del SAT:

- Manifestar bajo protesta de decir verdad que el contribuyente no cuenta con residencia para efectos fiscales en otro país.
- Anexar la constancia de percepciones y/o retenciones las personas físicas que presten servicios personales subordinados cuando aplique.

El trámite es gratuito y el plazo máximo de resolución es de ocho días hábiles posteriores al registro de la solicitud en el portal del SAT. Si la solicitud es favorable, el certificado de residencia podrá ser descargado.

vii. Obtención de certificado de residencia emitido por Portugal

El certificado de residencia fiscal es un documento que se puede solicitar y obtener automáticamente del portal de finanzas de la Autoridad Tributaria y Aduanera de Portugal:

<https://www.acesso.gov.pt/loginRedirectForm?path=emissaoCertidaoForm.action&partID=PFIN>

Cómo obtener el certificado de residencia fiscal

- Inicie sesión en el portal de finanzas. Si aún no ha utilizado este servicio en línea, solicite una contraseña.
- Seleccione "Obtener" en la pestaña "Servicios".
- En la pestaña "Certificados", seleccione "Realizar pedido".
- Seleccione "Residencia fiscal".
- Complete el formulario incluyendo el motivo de la solicitud y el año al que se refieren los ingresos. Si tiene preguntas para completar el formulario, puede llamar al centro de atención telefónica 707-206-707.
- Después de la confirmación, podrá imprimir el certificado, pero solo en algunos casos. Vea cuáles a continuación.

Según el portal de finanzas, el certificado de residencia fiscal sirve para demostrar a las autoridades extranjeras la residencia a efectos fiscales. Esto puede permitirle tener una exención, una retención de impuestos, una devolución de impuestos sobre cuentas por cobrar extranjeras o documentar solicitudes de devolución de impuestos de retención extranjera. El certificado de residencia fiscal puede ser importante para evitar la doble imposición.

Si desea aplicar la convención de doble imposición o aplicar la directiva de ahorros, el certificado se emite de inmediato y puede imprimirlo en su hogar de inmediato, pero hay otros casos en los que no lo hace. Visite el centro de ayuda del portal de finanzas para responder preguntas sobre su caso específico.

viii. Obtención de certificado de residencia emitido por Suiza

Los residentes en Suiza están sujetos a impuestos en dicho país sobre sus ingresos mundiales (ingresos de fuente suiza y extranjera). Sin embargo, los ingresos de fuente fuera de Suiza también pueden ser gravados en el país donde se obtuvieron. Por ello, a fin de reducir o eliminar la cantidad de impuestos que se debe pagar por los ingresos de otros países, se usan los certificados de residencia a los que se remiten los CDI.

En Suiza los certificados de residencia (certificate of residency) son emitidos por la Agencia de Impuestos de cada cantón suizo.

Las corporaciones, organizaciones sin fines de lucro y organizaciones benéficas deben presentar la siguiente información:

- Nombre comercial o nombre de la organización o caridad
- Dirección de envío
- Número de negocio
- Nombre del país extranjero
- Año para el cual se requiere la certificación

Pasos a seguir para la obtención del certificado de residencia:

- La compañía revisa el CDI para saber si se aplica a su caso en concreto.
- La compañía solicita el certificado de residencia ante la oficina del cantón donde la compañía presenta sus declaraciones de renta. La oficina revisará las declaraciones de impuestos de la empresa usando sus criterios de residencia y, si estos proceden, emitirá el certificado.
- Luego de recibir el certificado de residencia original emitido por la oficina, deberá notarializarlo, autenticarlo y legalizarlo para su uso ante otras jurisdicciones.
- Luego de esto, el certificado podrá ser válido para su uso fuera de Suiza.

ANEXO I

Registro de Exportadores de Servicios

Se emitió la **Resolución de Superintendencia 312-2017/SUNAT** que establece el procedimiento para realizar la inscripción en dicho registro.

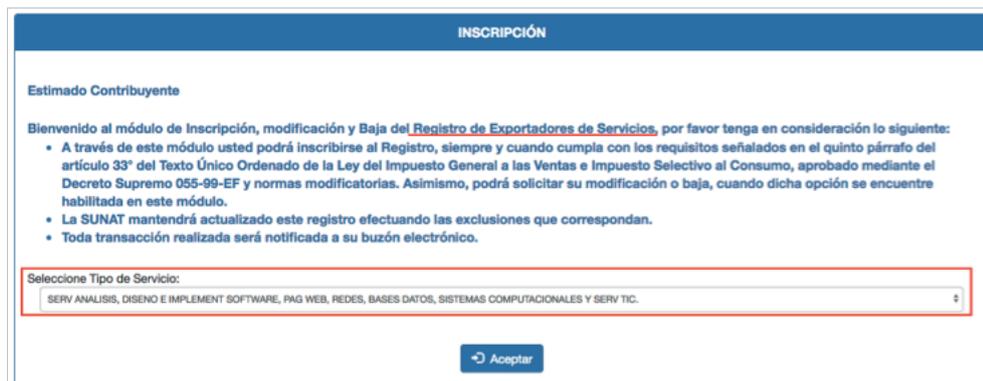
Para el registro, se deberá ingresar la Clave Sol (Sunat habilitará la opción correspondiente). Adicionalmente, algunas obligaciones que conlleva la exportación de servicios.

Inscripción del Registro de Exportadores de Servicios

Ingresamos nuestra Clave Sol. Hacemos clic en el menú "Mi RUC y otros registros".



Luego, debemos señalar el tipo de servicios que vamos a prestar. No se puede seleccionar más de uno.

A screenshot of the 'INSCRIPCIÓN' form in the SUNAT portal. The form has a blue header with the title 'INSCRIPCIÓN'. Below the header, it says 'Estimado Contribuyente' and 'Bienvenido al módulo de Inscripción, modificación y Baja del Registro de Exportadores de Servicios, por favor tenga en consideración lo siguiente:'. There are three bullet points providing instructions. Below the text, there is a dropdown menu labeled 'Seleccione Tipo de Servicio:' with a red box around it. The selected option is 'SERV ANALISIS, DISEÑO E IMPLEMENT SOFTWARE, PAG WEB, REDES, BASES DATOS, SISTEMAS COMPUTACIONALES Y SERV TIC.'. At the bottom of the form, there is a blue button labeled 'Aceptar'.

Si su empresa presta más de un servicio, señale el más importante.

Confirme la inscripción.

**Estimado contribuyente, le informamos que el día 24/12/2017 su solicitud de inscripción al Registro de Exportadores de Servicios para el RUC 255555555 ha sido aprobada.
Sirva tener la presente como constancia del trámite realizado, el cual está siendo remitido a su buzón electrónico.**

[Imprimir](#)

Finalmente, revise la confirmación en su buzón Sol.



PERU
XPERT

#PeruServiceSummit
www.peruxpert.com