

Análisis Tributario



ENFOQUE INTERNACIONAL

Suplemento Especial Nº 6/7 2009

ENFOQUE INTERNACIONAL Nº 6

Suplemento Especial de *Análisis Tributario*
noviembre 2009

DIRECTOR FUNDADOR:
Luis Aparicio Valdez

DIRECTOR:
Luis Durán Rojo

EQUIPO DE INVESTIGACIÓN:
Luis Durán Rojo
Marco Mejía Acosta

DISEÑO, DIAGRAMACIÓN Y CORRECCIÓN:
Manuel Saravia
Jeannette Flores
Katty Bayona
Teresa Flores

ÍNDICE

Hoja de Ruta

- Impuesto a la Renta para las Empresas Multilatinas. 2

Apuntes & Notas

- CDI PERÚ – CHILE: ¿Se aplica a las Sociedades Plataforma de Negocios Chilena? 4
- Noción de Establecimiento Permanente en el CDI Perú – Chile: Interpretación chilena sobre su función en la legislación nacional. 4
- NIF para las Pymes: Reflexiones sobre su utilización. 5
- Novedades sobre NIF: Versión revisada de la NIC 24 y NIF sobre Instrumentos Financieros. 5

Informe Tributario

- Principio de Plena Competencia ¿Hasta cuándo? *Hubert Hamaekers* 6
- El Principio de no Discriminación en el Artículo 24º del Modelo de Convenio de la OCDE de 2008 (Primera Parte) *Adolfo Martín Jiménez* 16
- Diferencias en el Tratamiento de la Noción de Establecimiento Permanente en la Legislación Nacional y los CDI: Consecuencia en la Tributación en el Perú por beneficios empresariales de Sujetos No Domiciliados. (Tercera Parte) *Luis Alberto Durán Rojo* 22
- El Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Brasil y Perú desde la perspectiva brasileña. *André de Souza Carvalho* 30
- La Asistencia Técnica según el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil. *Silvia María Muñoz Salgado* 35
- Análisis del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Perú y Brasil. *Daniel Villavicencio Eyzaguirre* 41

Síntesis de Jurisprudencia

- Rentas de Fuente Nacional para efectos del Impuesto a la Renta Peruano. 45

Opiniones del Fisco

- Perú: Supuestos de Establecimiento Permanente en Perú de una empresa domiciliada en Chile. 50
- Chile: Beneficiario efectivo y normas antiabuso en los CDI suscritos por Chile. 54

Síntesis de Opiniones del Fisco

- Recuperación del Capital Invertido en la determinación del Impuesto a la Renta de Sujetos No Domiciliados. 58

IMPUESTO A LA RENTA PARA LAS EMPRESAS MULTILATINAS

La agenda para los regímenes
nacionales latinoamericanos

LAS MULTILATINAS: UN FENÓMENO EN EXPANSIÓN

Al parecer, hasta la década pasada era difícil encontrar empresas de orígenes latinoamericanos –y por tanto asentadas en países de la región– que realizaran actividades más allá de las fronteras de los territorios nacionales a los cuales pertenecían sus principales inversionistas.

Sin embargo, en los últimos años estamos asistiendo a la presencia de empresas latinoamericanas que se han ido expandiendo a otros países del continente e incluso a otras partes del mundo. Estos nuevos gigantes, a los que se ha dado en llamar *multilatinas*, son empresas⁽¹⁾ que han pasado de actuar en el ámbito doméstico a realizar exportaciones y/o inversiones esporádicas en los países vecinos, para luego tener presencia directa en varios países, al punto que son de esta región algunas de las empresas transnacionales más grandes del mundo.

Se ha discutido mucho sobre qué impulsó la existencia y crecimiento de las empresas *multilatinas*, consensuándose en que ello ocurrió debido a la liberalización económica emprendida (especialmente en Brasil, México y Chile), al crecimiento económico sostenido de la región en esta década, y a la existencia de importantes mercados internos (entre otros, de 185 millones de personas en Brasil y de 105 millones de personas en México).

También habría influido en el desarrollo de las *multilatinas* las medidas legislativas tomadas por varios de los Estados latinoamericanos para brindar seguridad jurídica a las inversiones y establecer marcos regulatorios de libre competencia y liberalización de sectores en los cuales se puede hacer negocios. En esta perspectiva, el elemento tributario también habría sido importante, no sólo por la garantía de estabilidad jurídica implementada en los países de la región, sino además porque se racionalizaron los impuestos (entre otros, disminuyendo el número de ellos y/o las tasas aplicables), especialmente el Impuesto a la Renta (IR). Aunque es verdad que dichas medidas de corte tributario acabaron incentivando todo tipo de inversión, especialmente la del capital proveniente de otras regiones del mundo (como EE.UU., Unión Europea y Asia).

EL RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLE

Habemos quienes creemos que las empresas *multilatinas* se desarrollaron al margen del diseño de los regímenes de IR imperantes en los países latinoamericanos de los cuales son oriundas, que se caracterizan por:

1. Privilegiar las disposiciones sobre rentas de fuente nacional, comple-

mentadas con reglas de retención en fuente, para el tratamiento de las ganancias obtenidas por sujetos no domiciliados, entendiéndose que lo importante es regular activamente el tratamiento de las inversiones extranjeras bajo la premisa de que nuestros países son claramente importadores de capital.

En ese marco, en los últimos años, en varios de los países de América Latina se han realizado reformas legales para aumentar los alcances de lo que se considera renta de fuente nacional, incluyendo supuestos basados en los criterios de utilización económica, residencia de la entidad emisora, residencia del pagador y uso del mercado, especialmente respecto de actividades muy dinámicas, como son los servicios de asistencia técnica, los servicios digitales y los instrumentos financieros derivados, entre otros.

2. Mantener un esquema de gravamen sobre rentas de fuente mundial para los sujetos domiciliados, obligándoles a tributar también por las ganancias obtenidas en el extranjero pero sin reconocer las pérdidas generadas en el ejercicio.

En casi todas las legislaciones latinoamericanas existe mucha incertidumbre sobre cómo tratar este tema dada la escasez de reglas aplicables, pues normalmente sólo reconocen la aplicación del principio de Devengado como regla de reconocimiento de tales ganancias (lo que ha sido materia de cuestionamiento constitucional en Brasil)⁽²⁾ y reglas imperfectas de deducción como crédito contra el IR nacional de aquel abonado en el extranjero.

En buena cuenta, en su mayoría, los países de la región no han establecido reglas específicas sobre el reconocimiento de ingresos y gastos de fuente extranjera, sobre las obligaciones formales de sustento y fehaciencia que deben cumplirse (especialmente en materia de deducciones), e incluso respecto a si las pérdidas de fuente extranjera pueden ser compensadas contra las ganancias de la misma fuente que se generen en ejercicios futuros.

Es posible que esta falta de regulación para el tratamiento de las rentas de fuente extranjera de los sujetos domiciliados provenga del hecho fáctico de que los Estados latinoamericanos no están en capacidad de realizar un control efectivo de dichas rentas, lo que pudo haber sido cierto en las décadas pasadas pero no necesariamente lo es en la actualidad.

PISTAS PARA DISCUTIR LA REFORMA

Bajo este contexto, ya algunos gobiernos (como el mexicano o el brasileño) han puesto estos asuntos en la agenda de futuras reformas en el IR y se empieza a discutir sobre cuáles serían los mejores mecanismos para lograr que las empresas *multilatinas* se consoliden y que sus propietarios mantengan sus propios países como bases de sus negocios globalizados. Se habla, por ejemplo, de regímenes laxos de determinación de tales rentas de fuente extranjera, del perfeccionamiento de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición e incluso de disminuir la alícuota del IR aplicable a dichas ganancias.

Es claro que hay necesidad de que los países latinoamericanos revisen sus normas internas sobre IR a fin de replantearlas a la luz de los cambios económicos ocurridos en los últimos años y especialmente del surgimiento de las empresas *multilatinas*. Sin embargo, ello debería hacerse sopesando adecuadamente la necesidad de recaudación fiscal con los objetivos de promover el crecimiento del empresariado nacional y de evitar la deslocalización de las inversiones e inversionistas nativos, siempre en el marco de reglas claras que promuevan la lucha contra la elusión y evasión tributarias.

Asimismo, pareciera que ha llegado la hora de consolidar la celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal, para lo que —como hemos dicho en otra oportunidad— los Estados latinoamericanos deberían también establecer leyes que permitan vincular adecuadamente la normatividad convencional con la legislación interna sobre IR.

(1) Entre las que casi el 90 por ciento son brasileñas, mexicanas, chilenas y argentinas.

(2) En el caso chileno las rentas de fuente extranjera generan impuestos en dicho país sólo si se trata de rentas líquidas percibidas.

APUNTES & NOTAS

Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria (CDI)

CDI PERÚ – CHILE

¿Se aplica a las Sociedades Plataforma de Negocios Chilena?

Como sabemos, en Chile existe un régimen denominado como “Sociedades Plataforma de Negocios” creado por la Ley N° 19840, publicada en el Diario Oficial el 23 de noviembre de 2002, conforme a la cual, entre otros beneficios, las sociedades que se formen bajo ese régimen pueden utilizar a Chile como una plataforma para realizar inversiones en otros países, sin que las rentas que se generen en ellos queden gravadas en Chile, pues se consideran sin domicilio ni residencia en dicho país para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta, aunque deban regirse enteramente por las leyes chilenas⁽¹⁾. Si la Sociedad Plataforma de Negocios (SPN) opera de la manera descrita, sólo se encontrará sujeta al pago de la patente municipal regulada en los artículos 23° y siguientes del Decreto Ley N° 3.063 sobre Ley de Rentas Municipales⁽²⁾; al contrario, si invirtieran en Chile (en el marco de lo señalado por la Ley N° 19840) se les tratará, respecto de esas inversiones, como cualquier otra entidad sujeta a imposición en ese país⁽³⁾.

En relación a este tipo de sociedades, ha surgido la duda respecto a si estarían comprendidas dentro de los alcances del CDI Perú-Chile y, en ese sentido, si sus inversiones en el Perú pueden ser tratadas bajo los beneficios que establece ese CDI. Nos parece que, a tenor de lo señalado en los artículos 1°, 3° y 4° del CDI Perú-Chile, no resulta aplicable este Convenio a las SPN.

Efectivamente, de acuerdo a los artículos 1° y 3° del CDI, éste se aplica a las personas naturales, sociedades (persona jurídica o cualquier entidad que se considere como tal a efectos impositivos) o cualquier otra agrupación de personas que sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

A su vez, en el numeral 1 del artículo 4° del CDI Perú-Chile se entiende por residente de uno o ambos Estados Contratantes a toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; excluyéndose a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusi-

vamente por las rentas que obtengan de fuentes ubicadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo, lo que ocurre justamente en el caso de la SPN chilena.

Respecto a este supuesto es interesante recordar lo ocurrido entre España y Brasil en la interpretación del CDI que han celebrado ambos Estados (CDI Brasil-España) en relación a la “Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros” (ETVE)⁽⁴⁾, tipo de sociedad muy similar a la SPN chilena.

La Administración Tributaria brasileña, mediante el Acto Declaratorio Interpretativo N° 6, del 6 de junio de 2002, se ha pronunciado por la no aplicabilidad del párrafo 4 del artículo 23° de dicho CDI (beneficio del método de exención) a los dividendos procedentes de entidades acogidas al Régimen de ETVE español. Al contrario, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda Española, mediante Consulta N° 979-03, de 14 de julio de 2003, estableció que basta la sujeción de una entidad ubicada en un Estado contratante al Impuesto sobre Sociedades (como ocurre formalmente con la ETVE) para que se considere como residente de ese Estado y en consecuencia pueda invocar la aplicación del CDI, de modo que el artículo 23.4 del CDI Brasil-España es plenamente aplicable a los dividendos distribuidos por la ETVE a un residente en Brasil, por lo que este país debería eximir de gravamen a esos dividendos. Las posiciones encontradas han sido puestas de manifiesto en las actas de la reunión mantenida por los representantes de las Administraciones brasileña y española el 30 de septiembre de 2002.

Al parecer la polémica habría surgido en vista que el numeral 1 del artículo 4° del CDI Brasil-España (referido a quien se considera residente de un Estado Contratante), celebrado el 31 de diciembre de 1975, no contiene la exclusión que –según señalamos líneas arriba– mantiene ese mismo numeral del CDI Perú-Chile.

Ahora bien, respecto a la aplicación del CDI Perú-España (ya celebrado pero no vigente) a la ETVE española, también nos quedaría claro que ésta no podría gozar de los beneficios del CDI, pues en el párrafo 1 del artículo 4° de dicho Tratado también se ha señalado que la expresión “residente de un Estado Contratante” “... no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”.

NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CDI PERÚ - CHILE

Interpretación chilena sobre su función en la legislación nacional

Como se recordará, las Administraciones Tributarias peruana y chilena no tienen interpretaciones coincidentes sobre los alcances de la noción de “Establecimiento Permanente” (EP) establecido en el artículo 5° del CDI Perú-Chile, expresadas, por la SUNAT en el Informe N° 39-2006-SUNAT/2Booo del 6 de febrero de 2006⁽⁵⁾, y por el SII en el Oficio N° 2890 del 4 de agosto de 2005⁽⁶⁾.

En esta edición publicamos la tercera parte de un estudio sobre las diferencias en el tratamiento de la noción de EP en la legislación nacional y los CDI, donde abordamos las consecuencias de esa divergencia, de modo que no abundaremos sobre el tema en este apartado.

Ahora bien, hemos recibido comentarios de varios lectores respecto a la posibilidad de que Chile hubiera variado el criterio esgrimido en el citado Oficio N° 2890, en el que el SII concluyó, respecto a una consulta sobre el CDI Perú-Chile, que los CDI “asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban”. Dicha variación de opinión por parte del SII habría ocurrido desde la publicación del Oficio N° 3397, del 14 de diciembre de 2007, que absuelve una consulta vinculada al CDI

- (1) Para una revisión pormenorizada del régimen sugerimos revisar: ESPINOZA SEPÚLVEDA, Jorge. “Plataforma de Inversiones en Chile”. EN: Suplemento *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 1, agosto de 2003, AELE, págs. 36 a 39.
- (2) Cf. Oficio N° 2.869, del Servicio de Impuestos Internos de Chile - SII, del 7 de julio de 2004.
- (3) ESPINOZA SEPÚLVEDA, Jorge. *Op. cit.*, págs. 38 a 39.
- (4) La ETVE también ofrece un régimen fiscal favorable a los inversionistas que por medio de España quisiesen realizar inversiones en terceros países. En particular, los dividendos distribuidos por una ETVE a sus accionistas no residentes y las plusvalías de éstos en la transmisión de su participación en la sociedad *holding* española no están sujetos al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en dicho país siempre que se cumplan determinadas condiciones. Puede verse al respecto: ZÚÑIGA OLIVARES, Ernesto y ROMERO FLOR, Luis María. “Sociedades Plataforma de Negocios Chilenas y Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros Españolas. Compatibilidad en el tratamiento de la inversión extranjera”. EN: Suplemento *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 4, julio de 2008, págs. 34 a 39.
- (5) Publicado en la Revista *Análisis Tributario*, N° 220, mayo de 2006, AELE, pág. 36.
- (6) Publicado en la Revista *Análisis Tributario*, N° 237, octubre de 2007, AELE, págs. 17 y 18.

Chile-España, en el que luego de reafirmar la citada idea del Oficio N° 2890, se señala posteriormente que la empresa que configure un EP según el CDI “debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al artículo 58 N°1 (de la ley sobre Impuesto a la Renta), entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta, esto es, rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado”.

Aparentemente en el Oficio N° 3397 habría una imprecisa asociación directa entre el alcance de la noción de EP del CDI con la manera en que debe tributarse en Chile, a diferencia del Oficio N° 2890, en el que hay un énfasis categórico en que la noción de EP de los CDI no alcanzaría a la forma en que se debe tributar según la legislación interna. De ello, hay quienes concluyen que habría un cambio de criterio tácito del SII, sobre la base del principio de temporalidad, en vista que en esencia el artículo 5° del CDI Chile-España es similar al artículo 5° del CDI Perú - Chile. Se añade como argumento que los citados documentos están firmados por diferentes Directores de dicha institución.

Nos parece que esta línea de pensamiento es inadecuada pues en el Oficio N° 3397 no se señala expresamente que hay una diferencia de criterio, mas por el contrario se hace cita del Oficio N° 2890, sobre el que se basa el desarrollo argumentativo de la conclusión, indicándose que “En cuanto a la forma en que ese establecimiento permanente debe tributar en Chile, este Servicio ha señalado en el Oficio N° 2.890, de 2005 y en otros documentos, que los convenios para evitar la doble imposición asignan derechos de imposición a los Estados Contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban a través del establecimiento permanente, atribuibles a éste”.

En realidad es poco probable que este tema ante un nuevo criterio del SII ya que la interpretación dada originalmente por esta entidad es bastante consistente y aceptada. En cualquier caso, estaremos pendientes si se presenta alguna precisión adicional sobre esta temática.

Proceso de Armonización...

NIIF PARA LAS PYMES

Reflexiones sobre su utilización

En una edición anterior del Suplemento Mensual de *Análisis Tributario* hemos infor-

mado sobre el debate y proceso de implementación de normas de contabilidad a nivel global para las pequeñas y medianas empresas⁽⁷⁾.

Al respecto, en julio pasado el International Accounting Standards Board (IASB) difundió tres importantes documentos que contienen:

- La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).
- Los Fundamentos de las Conclusiones a la NIIF para las PYMES.
- Los Estados Financieros Ilustrativos y Lista de Comprobación de la Información a Revelar y Presentar según la NIIF para las PYMES.

El IASB ha preparado la NIIF para las PYMES como una norma separada, para que sea aplicada a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades, entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas⁽⁸⁾.

Según la NIIF para las PYMES, las pequeñas y medianas entidades son aquellas que:

- No tienen obligación pública de rendir cuentas, y,
- Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Se ha indicado que el objetivo de los Estados Financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, es decir dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Una entidad cuyos Estados Financieros cumplan la NIIF para las PYMES efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los Estados Financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta NIIF.

Sin duda toda entidad debería contar con instrumentos que permitan conocer los pormenores de sus operaciones económicas, pero la pertinencia de la aplicación de la NIIF para las PYMES en nuestro país está en de-

bate y finalmente será decisión plena del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC).

Efectivamente, como se sabe, la obligatoriedad de las normas e interpretaciones del IASB en nuestro país está sujeta a la oficialización que realice el CNC. Este proceso interno de adecuación al Modelo NIIF debería estar complementado con un Plan de Cuentas pensado en las particularidades del nivel económico de cada entidad.

Ahora bien, debe tomarse en cuenta que James J. Leisenring ha opinado que es innecesario e indeseable una NIIF, para las PYMES⁽⁹⁾.

Según este especialista es innecesaria porque la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de las PYMES son sencillas y no requieren una referencia extensa a las NIIF y, cuando la requieren, ésta no es gravosa. A su vez, no es deseable porque la NIIF produciría información no comparable. Sostiene que las PYMES no serán comparables entre ellas y no serán comparables con entidades con obligación pública de rendir cuentas. Concluye, por tanto, que ese resultado es incoherente con el Marco Conceptual del IASB y los conceptos y principios generales de las NIIF.

NOVEDADES SOBRE NIIF

Versión revisada de la NIC 24 y NIIF sobre Instrumentos Financieros

El IASB viene revisando las diversas NIIF, aprobando nuevas versiones a las mismas, así como poniendo en consideración borradores o proyectos de dichas normas.

Por ejemplo, los primeros días de noviembre se publicó una versión revisada de la NIC 24 - Revelaciones sobre entes vinculados, mediante la que se simplifica los requisitos de divulgación para las entidades relacionadas con el Gobierno y se aclara la definición de parte relacionada. Se establece que, en términos generales, son partes relacionadas aquellas empresas en las cuales una parte controla a la otra o si tiene influencias significativas sobre ella.

Asimismo, se difundió el proyecto de exposición sobre la medición del costo amortizado y del deterioro del valor de los instrumentos financieros. Estas propuestas forman la segunda parte de un proyecto de tres partes para sustituir la NIC 39 - Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición con un nuevo estándar, la cual se denominará NIIF 9 - Instrumentos financieros.

(7) Ver “Normas contables para las MYPEs: El estado actual de la cuestión”. EN: Suplemento Mensual *Informe Tributario*, N° 195, agosto de 2007, AELE, pág. 2.

(8) La Ley N° 28015 ha regulado la actividad de la micro y pequeña empresa (MYPE) en el Perú.

(9) Ver *Fundamentos de las Conclusiones a la NIIF para las PYMES*. IASCF, 2009, Foundation Publications Department, United Kingdom, pág. 59.

PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA – ¿HASTA CUÁNDO?

Hubert Hamaekers (*)

NOTA DEL DIRECTOR:

El artículo que presentamos fue publicado originalmente en el año 2000 en el libro en homenaje al profesor Klaus Vogel (*Staaten und Steuern*, C.F. Müller, Verlag in Heidelberg; también publicado por Kluwer como *International and Comparative Taxation* en 2002), y dada su valía e importancia lo publicamos en esta oportunidad en castellano^(*), con la autorización expresa del profesor Hamaekers, quien nos señaló que en breve concluirá un artículo describiendo la situación de los Precios de Transferencia en este tiempo.

1 INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia son las retribuciones obtenidas por la transferencia de bienes, intangibles, prestación de servicios y préstamos entre empresas vinculadas. El concepto y definición de precios de transferencia es relevante tanto para la economía de los negocios como para fines tributarios. La importancia de los precios de transferencia es considerable debido a que casi el 70 por ciento del comercio transfronterizo en el mundo se realiza entre empresas vinculadas. La mayoría de Empresas Multinacionales (EMN) consideran a los precios de transferencia como el tema más importante de la tributación internacional⁽¹⁾.

Para propósitos fiscales, los precios de transferencia, aplicando el denominado principio de plena competencia, es el método generalmente reconocido y utilizado para atribuir beneficios obtenidos por empresas vinculadas (y partes de la misma empresa) con operaciones en diferentes países⁽²⁾.

Hace aproximadamente 20 años, los precios de transferencia recibían poca atención internacionalmente, sobre todo, porque en muchos países no existían disposiciones específicas, reglamentos o jurisprudencia. En la práctica, las compañías usaban los métodos de precios tradicionales que eran usualmente aceptables para las autoridades tributarias, aunque en ocasiones y en ciertos países, después de una negociación.

No obstante, en Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS) ha estado activo por algún tiempo auditando las prácticas de precios de transferencia relacionadas con operaciones en el extranjero de contribuyentes norteamericanos.

La legislación más antigua en la materia fue promulgada en Estados Unidos durante el periodo de la Primera Guerra Mundial⁽³⁾. El Comisionado de Impuestos estaba autorizado para atribuir ingresos y gastos entre sociedades afiliadas. En ese momento, sin embargo, no existía un parámetro legal para efectuar dicha atribución. Como estándar para determinar los precios de transferencia, el principio de plena competencia fue introducido en los años 30⁽⁴⁾. Si este principio no era usado, las autoridades tributarias podían ajustar los precios fijados. La razón para una regla como la norteamericana era el temor a que las utilidades fueran trasladadas a jurisdicciones de menor imposición. Una disposición, con un propósito similar, fue introducida en el Reino Unido en la legislación tributaria de 1918⁽⁵⁾.

Desde su versión de 1963, el Convenio Modelo de OCDE para evitar la doble imposición ha incluido una disposición (artículo 9°) que confirma el derecho de los Estados a realizar un ajuste a las utilidades de empresas vinculadas si se apartan del principio de

plena competencia. Si las condiciones fijadas entre dos empresas asociadas en sus relaciones comerciales y financieras se apartan de las que hubieran acordado dos empresas independientes en circunstancias similares, las autoridades tributarias pueden aplicar un ajuste para liquidar la diferencia.

En 1979, el Comité de Asuntos Fiscales y el Consejo de Ministros de la OCDE aprobaron un informe que proporcionaba lineamientos a las administraciones tributarias y a las EMN sobre la interpretación y aplicación del principio de plena competencia. El informe fue incluido en una recomendación a los Países Miembros. El objetivo del informe era establecer «en la medida de lo posible, las consideraciones que deben tenerse en cuenta y describir, cuando sea posible, las prácticas acordadas generalmente en la determinación de precios de transferencia para fines tributarios». Se esperaba que el informe ayudara a los funcionarios fiscales a abordar los problemas de precios de transferencia de forma más eficaz, así como a las empresas a encontrar «soluciones mutuamente satisfactorias»⁽⁶⁾.

El informe señalaba que era difícil establecer reglas estrictas en relación con las diversas y muy complejas prácticas prevalentes. El tono del informe era muy mode-

(*) Magister por la Universidad de Nijmegen, con título de postgrado en Derecho Tributario por la Universidad de Leiden y doctor honorario por la Universidad de Lodz.

Profesor de Derecho Tributario Internacional en la Radboud University (Nijmegen, Países Bajos) y en Jonköping International Business School (Suecia). Profesor Visitante de las Universidades de Cambridge, Leiden, Lodz, Stellenbosch y Viena.

En el año 2004 se retiró como Presidente de la Junta de Gestión del International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD (Amsterdam y Washington D.C.), luego de 19 años de servicio como CEO y Presidente del IBFD. Es uno de los fundadores de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario y fue su primer Secretario General (1999-2004). Miembro honorario de la Asociación Fiscal Internacional (IFA).

(**) La traducción del presente artículo ha sido realizada por el Equipo de *Análisis Tributario*. Agradecemos la colaboración del señor Alejandro Mendighetti Bastante en el proceso de traducción que realizamos y del señor Gilberto Ramos Fernández en la revisión y corrección correspondientes.

(1) Encuesta Internacional de Precios de Transferencia, 1999. Ernst & Young International Ltd, Noviembre de 1999.

(2) El principio de plena competencia también se aplica en relaciones domésticas entre accionistas en muchos países. Esto es particularmente relevante cuando las partes se encuentran bajo regímenes tributarios diferentes, por ejemplo, el accionista está exento de impuestos o el régimen especial fiscal de la exploración y explotación petrolífera en el Reino Unido.

(3) Ley de Ingresos de Guerra de 1917, Regulación 41, Artículos 77° y 78°.

(4) Reglamento del Tesoro de 1935, Sección 45-1(b).

(5) Ley de Impuesto a la Renta de 1918, Regla General 7.

(6) Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. OCDE, París 1979, § 5.

rado, por ejemplo, prestaba mucha atención a los problemas de las EMN en la fijación de precios de transferencia aceptables para las autoridades tributarias de múltiples países.

El informe recomendaba tres métodos de precios de transferencia: el método de precio comparable no controlado (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUP*), el método del costo incrementado (*Cost-Plus Method*) y el método del precio de reventa (*Resale Price Method*). El CUP fue pensado para ser el método de precios de transferencia ideal, pero al mismo tiempo, se reconoció que podría no ser aplicable en muchos casos porque la evidencia sobre precios comparables en el mercado abierto es poco frecuente. De los otros dos métodos, el método del costo incrementado era en la práctica aplicado, particularmente, en base al costo del producto o servicio al cual se le incrementaba un margen de utilidad⁽⁷⁾. El «incremento» se relaciona con el valor de las funciones cumplidas por las partes y la medida del riesgo asumido, como por ejemplo, garantías, riesgo de mercado y riesgo de tipo de cambio.

El método del precio de reventa comienza a partir del precio al que se revenden los bienes a un tercero independiente. El margen bruto de la parte vinculada revendedora es deducido de aquel precio. El resultado es el precio de transferencia al que la empresa vinculada productora le provee a la empresa revendedora. Un análisis funcional era recomendado por el informe a fin de poder calcular un margen o *mark-up* en proporción con las funciones y los riesgos de las partes implicadas.

El informe de OCDE de 1979 no excluía la aplicación de otros métodos, tales como el método de partición de utilidades (*Profit-Split Method*). La comparación de utilidades (netas), sin embargo, sólo podía ser considerada normalmente como un indicio para nuevas investigaciones (§ 71) y no como un método de precios de transferencia.

En los años 80, la situación cambió radicalmente, debido a dos importantes acontecimientos en los Estados Unidos. Primero, los políticos norteamericanos señalaron que EMN extranjeras utilizaban precios de transferencia para reducir la carga fiscal de sus filiales ubicadas en Estados Unidos⁽⁸⁾. Segundo, irónicamente, mucha de esta atención era provocada por los sofisticados esquemas de planificación fiscal de EMN norteamericanas⁽⁹⁾.

Mediante el uso de una ventaja en la legislación fiscal⁽¹⁰⁾, las compañías farmacéuticas estadounidenses podían transferir patentes que habían obtenido, después de una costosa investigación en los Estados Uni-

dos, hacia Costa Rica y Puerto Rico donde existían regímenes fiscales favorables.

La reacción del Tesoro de los Estados Unidos y del IRS fue doble. La relación con Puerto Rico fue atacada a través de una propuesta para añadir una frase en la § 482 del Código de Rentas Internas («en proporción con los ingresos») que da lugar a revisiones periódicas y, si es necesario, a ajustes en la retribución por intangibles. La propuesta fue aprobada como parte de la Ley de Reforma Tributaria de 1986.

Adicionalmente, se plantearon proyectos para incorporar nuevos métodos basados en la comparación de beneficios operativos (El método del retorno básico de plena competencia para intangibles o método BALRM de intangibles, Libro Blanco de 1998), seguidas por reglamentaciones propuestas (1992), reglamentaciones temporales (1993) y reglamentaciones finales (1994)⁽¹¹⁾. La última cubre casi toda el área de precios de transferencia, en lugar de intangibles, solamente. Se introdujeron exhaustivas obligaciones de documentar, conjuntamente con sanciones casi automáticas si las autoridades tributarias ajustaban los precios o los beneficios. Al mismo tiempo, el IRS fue reforzado con equipos de especialistas en precios de transferencia.

La versión final de la reglamentación estadounidense de precios de transferencia (1994) contiene cinco métodos aplicables, los tres métodos basados en las transacciones antes mencionados, así como dos métodos basados en los beneficios: el método del beneficio o utilidad comparable (*Comparable Profit Method - CPM*) y el método de partición o distribución de utilidades. El CPM se basa en el nivel de utilidad operativa de contribuyentes no vinculados que participan en transacciones comerciales similares bajo circunstancias similares. Un «rango de plena competencia» puede ser identificado si se dispone de más de un resultado confiable de plena competencia. La regla principal es que debe ser seleccionado el método para el cual se encuentre disponible el mejor material de referencia (comparables) en el mer-

cado abierto (la «regla del mejor método»). En la práctica, esto significa que en las transacciones transfronterizas de los grupos multinacionales debe efectuarse una revisión acerca de si existen precios comparables o márgenes brutos o netos comparables en el mercado, tomando en cuenta el tipo de producto, las funciones ejercidas, la asignación de riesgos, etc.; y que la documentación que acredite el proceso de búsqueda tiene que mantenerse archivada. Si los requisitos de documentación no son adecuadamente satisfechos, al momento de ajustar las utilidades, el IRS impondrá una sanción administrativa.

Para el mundo de los negocios internacionales, esta nueva legislación ha sido y continúa siendo motivo de gran preocupación, en particular, en lo que concierne a la regla norteamericana por la cual el contribuyente tiene que demostrar que el ajuste efectuado por las autoridades tributarias es incorrecto. Esta preocupación puede no ser necesariamente eliminada mediante la celebración de un acuerdo previo de precios (*Advance Pricing Agreement - APA*), es decir, un acuerdo individual con el IRS en cuanto al uso de métodos de precios de transferencia. Los APA son muy trabajosos y, por ende, costosos. Además, un APA celebrado sólo con el IRS no ofrece protección respecto de las autoridades tributarias extranjeras. Aunque los APA bilaterales o multilaterales deben ser preferidos, estos son aún más difíciles de ser acordados.

Varios países europeos miembros de OCDE como, por ejemplo, Alemania y Suecia, se opusieron al nuevo planteamiento de Estados Unidos. El temor que las EMN ofrecieran a las autoridades tributarias norteamericanas una porción más grande del pastel fiscal internacional a fin de evitar problemas con el IRS, jugó un papel importante. Una crítica mucho más fundamental de los países europeos se refería a la aplicación del CPM, el cual pensaban estaba en conflicto con el principio de plena competencia. Otra preocupación era la mayor carga administrativa para los contribuyentes.

La OCDE trató de superar estas diver-

(7) Investigación de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal en 1992. Reseña por H. Hamaekers en «The Arm's Length Principle and the Role of Comparables». EN: *46 Bulletin for International Fiscal Documentation* 12 1992, pág. 605. Ver también Cahier IFA 1992, «Transfer Pricing in the Absence of Comparable Market Prices». EN: *General Report*, Deventer, Kluwer, 1992.

(8) Años más tarde, las audiencias «Pickle» de 1990 a 1992 parecieron confirmar estas alegaciones. El candidato Bill Clinton utilizó el resultado en su campaña presidencial en 1992, prometiendo recaudar USD 45 mil millones de inversionistas extranjeros en 4 años, con un mejoramiento en el cumplimiento de precios de transferencias. Las conclusiones de «Pickle», sin embargo, fueron atacadas por referirse a un pequeño número de empresas analizadas.

(9) Por ejemplo, ver *Eli Lilly & Co v. Commissioner*, 84 TC 996 (1985) y *G.D. Searle & Co. v. Commissioner*, ii TC 252 (1987).

(10) La transferencia exenta de impuestos de intangibles hacia filiales extranjeras a cambio de acciones en tales filiales extranjeras, ver US IRC, § 351.

(11) Ver el capítulo norteamericano de *The Tax Treatment of Transfer Pricing*, IBFD Publications BV, Ámsterdam, hojas sueltas.

gencias con nuevas Directrices sobre Precios de Transferencia (1995) que reemplazaron al informe de 1979. Se puso mayor énfasis en la comparación, siguiendo las regulaciones norteamericanas, pero la regla del mejor método no fue adoptada. Un "clon" del CPM, el método del margen neto transaccional (*Transactional Net Margin Method* - TNMM), fue incorporado y presentado como método de último recurso, en un intento por salvar las diferencias entre Estados Unidos y ciertos países europeos. En esto, sin embargo, la OCDE no logró un éxito completo, debido a que Alemania, en particular, mantuvo su oposición a los métodos de precios de transferencia basados en los beneficios. Toda vez que las Directrices de OCDE de 1995 no dan una respuesta clara en cuanto a la pregunta de cuál método tiene prioridad en caso de una diferencia de opinión entre autoridades tributarias, el riesgo de doble imposición existirá⁽¹²⁾.

Como se ha mencionado previamente, un número de países estuvieron preocupados porque perderían ingresos fiscales a favor de Estados Unidos. Para evitar esto, a raíz de las reglamentaciones norteamericanas, muchos países han redactado nuevas normas sobre precios de transferencia en los últimos cinco años con requisitos de documentación y sanciones más estrictas y han reforzado sus respectivas administraciones tributarias con especialistas en precios de transferencia. Ejemplos incluyen Australia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, Francia, Japón, Corea, México, Nueva Zelanda, Polonia, España y el Reino Unido. Asimismo, diversos países han introducido la regla del mejor método e, incluso, el CPM o el TNMM.

La imposición de obligaciones administrativas aún más estrictas sobre las empresas que operan a nivel internacional es la primera consecuencia de tales acontecimientos. La documentación sobre cómo los precios de transferencia han sido determinados, después de una investigación de situaciones comparables en el mercado abierto, debe ser conservada para lo que pueden ser millones de transacciones al año con empresas vinculadas.

Esto no conduce a un reparto más equitativo de los ingresos fiscales entre los países en los que operan las EMN. Los países económicamente fuertes con estrictas regulaciones y administraciones tributarias sofisticadas obtendrán, de forma desproporcionada, ingresos altos derivados del comercio más tradicional y de los servicios provistos al interior de los grupos multinacionales⁽¹³⁾.

La segunda consecuencia es que el

CPM, introducido en Estados Unidos en 1994, se está convirtiendo en un método ampliamente utilizado para determinar los precios de transferencia como resultado de la aplicación de "la regla del mejor método"⁽¹⁴⁾. Todo esto, a pesar del hecho que las Directrices de OCDE de 1995 fueron bastante críticas al CPM.

Habiendo introducido el concepto del principio, este trabajo intentará primero rastrear los orígenes del principio de plena competencia (Capítulo II). Luego, se evaluarán algunas de las justificaciones a favor y ciertas críticas en contra del principio de plena competencia (Capítulo III), así como algunos de los principales problemas actuales con la aplicación de dicho principio (Capítulo IV). Esto será seguido de un análisis sobre si una aplicación diferente del principio de plena competencia podría resolver tales problemas y de un examen sobre las alternativas al referido principio (Capítulo V).

2 EL ORIGEN DEL PRINCIPIO DE "ARM'S LENGTH"

El término "tratando con otro en condiciones de plena competencia" (*"dealing at arm's length with each other"*) es suficientemente claro en sí mismo, pero existe poca evidencia sobre su aparición inicial como un principio tributario⁽¹⁵⁾. Así como muchos otros conceptos de la tributación internacional, (tales como "sociedades extranjeras controladas", "limitación de beneficios" y "el dinero es fungible"), es probable que su uso se haya iniciado en el Tesoro de los Estados Unidos, probablemente alrededor del año 1930, apareciendo oficialmente, por primera vez, en las Reglamentaciones del Tesoro Norteamericano de 1935.

Considerando que el principio de plena competencia juega un papel especial en las relaciones internacionales, resulta importante investigar cómo ha ido desa-

rollándose en los convenios (modelo) para evitar la doble imposición.

El problema de la doble imposición internacional se tornó crítico cuando los impuestos fueron incrementados sustancialmente en la Primera Guerra Mundial. Poco tiempo después de la guerra, la recientemente creada Cámara de Comercio Internacional y la Sociedad de Naciones tomaron iniciativas para encontrar soluciones. El Comité de Economía y Finanzas de la Sociedad de Naciones estableció un comité de economistas para estudiar el problema de la doble imposición⁽¹⁶⁾.

Un reporte, con un modelo de tratado, de abril de 1927⁽¹⁷⁾ asignaba el derecho a gravar las utilidades empresariales al Estado donde la empresa tuviera un establecimiento permanente (artículo 5°). La terminología era aún confusa, en la medida que las oficinas principales (*"head offices"*) y las compañías subsidiarias eran consideradas como establecimientos permanentes. Los Estados con un establecimiento permanente se encontraban facultados a gravar aquella parte de los beneficios que se generara dentro de su territorio.

De acuerdo a la explicación brindada en el reporte⁽¹⁸⁾, la asignación de beneficios debía tener lugar primordialmente sobre la base de una contabilidad separada, es decir, en función de las cuentas del establecimiento permanente. Si éstas eran nulas o inadecuadas, las autoridades tributarias en cuestión debían repartir la utilidad de alguna manera (no especificada). En este contexto, la explicación se refería a aplicaciones basadas en fórmulas que tomaban en cuenta el capital invertido, la planilla de pagos, el volumen de ingresos, etc. (prorrato fraccionado, llamado más tarde fórmula de prorrato - *"formulatory apportionment"*).

Posteriormente en 1928, una reunión general de los representantes de las autoridades tributarias de los países miembros que fue convocada, adoptó tres versiones

(12) Por ejemplo, la administración tributaria de un país practica un ajuste a los beneficios de una empresa de un grupo sobre la base de una preferencia por el CPM en determinada situación. El otro país puede, incluso bajo un procedimiento de acuerdo mutuo, rehusarse a un ajuste correspondiente de los beneficios de la empresa vinculada porque no acepta al CPM como un método de precios de transferencia. Véase el Comentario al art. 9°, § 2 del Convenio Modelo de OCDE.

(13) Las transacciones financieras globales y las actividades de Internet, sin embargo, son menos fáciles de evaluar y pueden ser trasladadas hacia paraísos fiscales o países con regulaciones fiscales favorables para dichas actividades.

(14) De acuerdo con la encuesta de Ernst & Young (ver nota 1) 14 a 18 por ciento de contribuyentes aplican el CPM, dependiendo del tipo de transacción. Una encuesta de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal de junio de 1998, que fue puesta a disposición de los participantes del Congreso de IFA en Londres en setiembre de 1998 (disponible en la biblioteca del IBFD) arrojó porcentajes sobre el uso de CPM dependiendo del tipo de transacciones, entre 21 y 26.3 por ciento. (En ambas encuestas, se permitieron selecciones múltiples).

(15) Por ejemplo, el Informe de OCDE de 1979, el Libro Blanco de Estados Unidos de 1988 y las Directrices de OCDE de 1995 no explican el origen del principio de plena competencia.

(16) El siguiente estudio se deriva de los documentos de la Sociedad de Naciones, tal como constan en la Parte 4 de "Legislative History of United States Tax Conventions". EN: *US Government Printing Office*, Washington, 1962.

(17) *Legislative History*, op. cit., pág. 4125.

(18) *Legislative History*, op. cit., pág. 4129.

de la redacción del proyecto de tratado para evitar la doble imposición de 1927⁽¹⁹⁾.

El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, establecido posteriormente, continuó su trabajo hasta 1946. En primer lugar, un estudio de la legislación y prácticas administrativas de 35 países⁽²⁰⁾ fue llevado a cabo por Mitchell B. Carroll, un asesor del Tesoro de los Estados Unidos y posteriormente presidente del referido Comité.

Carroll concluyó que, en los países estudiados, el método de la contabilidad separada había sido generalmente adoptado como el método principal para atribuir beneficios o utilidades a los establecimientos permanentes locales de empresas extranjeras. Una primera insinuación al principio de plena competencia se lee en el informe de Carroll como sigue: “Esto puede implicar (...) una investigación de las relaciones existentes entre la sucursal local y otros establecimientos (sucursales o subsidiarias) de la casa matriz, lo cual incluye, por ejemplo, consideraciones respecto del precio al cual los bienes han sido facturados a la sucursal (...) y los montos cargados a la sucursal por servicios que representen una porción de los gastos generales administrativos”⁽²¹⁾.

Un enfoque completamente diferente, el denominado “método empírico”, era usado frecuentemente por las administraciones tributarias cuando tenían razones suficientes para creer que las declaraciones de renta basadas en la contabilidad de la empresa eran insuficientes o falsas. Bajo este método, la renta era estimada en base a la renta de empresas similares en el país correspondiente.

Un tercer método, el “método con fórmulas de prorrateo”, era el método principalmente usado en España y Suiza así como el método secundario usado por la mayoría de países de ese entonces. Bajo este método, la renta del establecimiento en cuestión era determinada en función de la renta total de la empresa (sobre la base de la renta conjunta del establecimiento local y del establecimiento relacionado en el exterior), aplicándose un coeficiente consistente en ciertos factores, tales como activos, planillas y volumen de ingresos.

Basado en las conclusiones de Carroll, en 1933 el Comité redactó un nuevo proyecto de tratado multilateral sobre atribución de beneficios. La terminología del artículo de atribución (artículo 3°) había sido mejorada; por ejemplo, el término establecimiento permanente ya no comprendía a las compañías subsidiarias⁽²²⁾. La atribución de beneficios tomaría lugar en función del principio de “independencia de la empresa”, aparentemente, un nuevo tér-

mino para el enfoque de la contabilidad separada o entidad separada.

Un párrafo completamente nuevo del artículo 3° señalaba lo siguiente: “Las autoridades tributarias de los Estados Contratantes deberán, cuando sea necesario, al ejecutar el párrafo precedente, rectificar la contabilidad registrada, en particular, para corregir errores u omisiones, o para reestablecer los precios o retribuciones ingresados en libros al valor que prevalecería entre personas independientes tratando en condiciones de plena competencia” (“*dealing at arm's length*”).

Si no había contabilidad en el establecimiento permanente o ésta era inferior, las autoridades tributarias podían aplicar el “método empírico” o el “método con fórmulas de prorrateo”; siempre que, en este último caso, el resultado fuera tan cercano como sea posible a la contabilidad separada.

En la explicación, se enfatizaba el enfoque de la empresa independiente y el poder de corrección por parte de las autoridades tributarias sobre cualquier desviación de este enfoque, sin que se examinara, no obstante, el nuevo término “*dealing at arm's length*”. Al parecer Carroll, cuya posición principal estaba con el Tesoro de los Estados Unidos, había incluido en el proyecto de tratado un concepto que estaba siendo discutido dentro del Tesoro Norteamericano en aquella época.

Un precursor del artículo 9° (desde 1977, el primer párrafo) del Convenio Modelo de OCDE fue el artículo 5° del modelo de 1933. Éste confirmaba el derecho de las autoridades tributarias para realizar ajustes en situaciones en las que empresas relacionadas usaban “condiciones diferentes a aquellas que hubiesen sido acordadas entre empresas independientes”. Sin embargo, el término “*dealing at arm's length*” no es mencionado en el artículo 5°, sino en el contexto de la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, solamente (artículo 3°).

El nuevo proyecto de tratado multilateral, realizado por el Comité Fiscal en 1935, fue casi idéntico al de la versión de 1933.

Bajo el auspicio del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, en junio de 1940 y julio de 1943, se llevaron a cabo confe-

rencias en México que condujeron a un nuevo modelo de tratado⁽²³⁾. En la última reunión del Comité Fiscal, la misma que se efectuó en Londres en marzo de 1946, se elaboró un nuevo modelo de tratado⁽²⁴⁾.

El artículo VI del Protocolo de los modelos de México y Londres confirmaron la preeminencia del enfoque de la empresa independiente para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, refiriéndose en este contexto al principio de plena competencia. Adicionalmente, un método empírico completamente diferente (denominado ahora “método presuntivo”) así como el “método con fórmulas de prorrateo” fueron señalados como métodos de segundo y tercer orden⁽²⁵⁾. El artículo VII del Protocolo de los modelos de México y Londres contenía una cláusula similar a la mencionada arriba sobre empresas asociadas. No obstante, no se hizo ninguna referencia explícita al principio de plena competencia en dicho artículo.

La continuación más importante del trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones fue, sin duda, realizada por el Comité Fiscal de la OCDE, establecido en 1956 (posteriormente, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE). En 1960, un estudio fue publicado conteniendo un proyecto de artículo sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes y empresas relacionadas (artículo XV), el cual se convertiría posteriormente en el artículo 7° del Convenio Modelo de OCDE de 1963. La definición sobre la determinación de los beneficios de los establecimientos permanentes señalaba: “*empresa distinta y separada (...) tratando de forma independiente con la empresa de la cual es un establecimiento permanente*”. La mención explícita al principio de plena competencia había desaparecido y no regresó en los modelos posteriores⁽²⁶⁾.

El método empírico para la determinación de los beneficios de los establecimientos permanentes, que fuera citado en los modelos de México y Londres, no ha sido incluido en los Convenios Modelo de OCDE. El método con fórmulas de prorrateo ha sido incluido como un método secundario. (Artículo XV, § 4°; posteriormente, artículo 7°, § 4 del Convenio Modelo de OCDE).

(19) Legislative History, *op. cit.*, pág. 4162.

(20) CARROLL, Mitchell B. (ed.) *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Geneva, League of Nations, 1933, ver en particular, el volumen IV, “Methods of Allocating Taxable Income”.

(21) CARROLL, M.B., *op. cit.*, § 120.

(22) Legislative History, *op. cit.*, pág. 4243.

(23) Legislative History, *op. cit.*, pág. 4321.

(24) Legislative History, *op. cit.*, pág. 4321.

(25) Es notable en el artículo VI la cláusula para un ajuste correspondiente, el cual retornaría mucho tiempo después en el artículo 9°, segundo párrafo, del Convenio Modelo de OCDE de 1977.

(26) Cf. *Tax Treaties Database* en CD-ROM, IBFD Publications BV, Ámsterdam.

La cláusula sobre empresas asociadas del artículo VII de los Protocolos de México y Londres ha sido incluida, en esencia, en el proyecto del Convenio Modelo de OCDE de 1963 (Artículo 9°) y en las versiones posteriores.

En relación con esto, debe hacerse una referencia al estudio de Langbein en 1986⁽²⁷⁾. Langbein es de la opinión que Carroll, en su investigación sobre la legislación y práctica de los países, había llegado a las conclusiones erradas. De acuerdo con Langbein, la legislación en aquel tiempo contenía, en la mayoría de casos, el método con fórmulas de prorrateo o no contenía regla específica de atribución, aunque en la práctica, el mantenimiento de los libros del establecimiento permanente era, de ser posible, usado como base.

Inspirado por el Tesoro de los Estados Unidos, donde el principio de plena competencia fue incluido de forma explícita en 1935 como principio básico de las regulaciones de precios de transferencia⁽²⁸⁾, Carroll se las arregló para que este “moderno” método fuera aceptado internacionalmente a través de la Sociedad de Naciones. De acuerdo con Langbein, fue incorrecto proclamar un método no legal como el estándar.

Sean o no correctas las conclusiones de Langbein, resulta claro que el principio de plena competencia se ha desarrollado a partir del método de determinación de beneficios de los establecimientos permanentes, sustentado en las cuentas propias del establecimiento permanente, que involucra considerar las condiciones existentes entre las partes relacionadas en cuestión. De las cuentas separadas a las entidades separadas / empresas independientes no hay un gran paso y negociar como empresa independiente de la otra es, en realidad, lo mismo que el principio de plena competencia.

3 JUSTIFICACIÓN Y COMENTARIOS SOBRE EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

En el informe de 1979 de OCDE, simplemente se señalaba que el principio de plena competencia existía y que el informe se encaminaba a promocionar su aplicación común por parte de los Países Miembros a fin de evitar la doble imposición y la elusión fiscal⁽²⁹⁾.

Las Directrices de OCDE de 1995 brindan, por lo menos, un fundamento a favor del principio de plena competencia, a saber, el tratamiento equitativo de EMN y empresas independientes y, de esta manera,

el evitamiento de la distorsión de la competencia⁽³⁰⁾.

Una justificación de naturaleza práctica hecha por OCDE es que el principio de plena competencia funciona bien en numerosas ocasiones. Finalmente, se señala que el principio de plena competencia es teóricamente correcto porque otorga la aproximación más cercana a la operación del mercado abierto⁽³¹⁾.

Un argumento práctico adicional a favor del principio de plena competencia es la aceptación del principio en casi la mayoría de países, aunque las opiniones difieren sobre su aplicación (ver más abajo).

De acuerdo con un grupo de economistas⁽³²⁾, el principio de plena competencia es contrario a la realidad económica. Esto parte del mito fiscal de que toda subsidiaria y establecimiento permanente dentro de un grupo es una entidad separada que conduce sus negocios bajo condiciones de libre mercado con otras entidades del grupo. La esencia de una EMN, sin embargo, es la posibilidad de actuar como una sola entidad en el mercado mundial, ganando así ventajas competitivas⁽³³⁾. La mayor eficiencia usualmente realizada dentro de las EMN no es reconocida por el principio de plena competencia. Las ventajas de escala y los efectos de sinergias inherentes a las EMN no pueden ser divididos entre el grupo de una manera objetiva vía el principio de plena competencia, de conformidad con estos economistas.

Las críticas de los economistas de negocios parecen aplicarse, en particular, a los precios de transferencia dentro de grupos integrados, pero menos a los grupos descentralizados con centros de beneficios, para los cuales, desde el punto de vista de la economía de negocios, el método de precios de transferencia de libre mercado y el método de precios negociados pueden ser apropiados. No obstante, solamente el método de precios de libre mercado o CUP es reconocido como un método de plena competencia por las Directrices de OCDE de 1995 y por las regulaciones del Tesoro de los Estados Unidos.

Ni las regulaciones norteamericanas de 1994 ni las Directrices de OCDE de 1995

abordan el principio de plena competencia de una manera fundamental. Esto es consecuencia del hecho que la empresa en sí misma no es suficientemente tomada como base. El énfasis está en la anti-elusión y en la preferencia de las autoridades tributarias por revisar los precios de transferencia a través de comparables, sobre todo, de beneficios o utilidades comparables.

La esencia del principio de plena competencia no consiste en la comparación de precios o resultados, sino en tratar con cada una como harían partes independientes⁽³⁴⁾. Si los administradores de dos empresas relacionadas negocian entre sí de esta manera, entonces el resultado debería ser calificado como uno de plena competencia. Factores, tales como la estructura organizacional del grupo (centro de beneficios), la ausencia de instrucciones o intervenciones por parte de una administración central, la dependencia del salario de los administradores a los beneficios y la facultad para que puedan comprar o vender a terceros ajenos al grupo son todas evidencias de una negociación de plena competencia. Si dicha estructura descentralizada no se halla en la EMN en cuestión o no puede ser demostrada, otros métodos como el CUP, el costo incrementado o el precio de reventa pueden ser aplicados.

La OCDE parece estar parcializada en el tema del método de precios negociados. De una parte, las Directrices en el Capítulo I, § 5 reconocen que las empresas asociadas en una EMN pueden actuar como entidades autónomas en sus relaciones entre sí. Por otra parte, se afirma que la prueba de negociaciones duras por sí sola no es suficiente para establecer que los acuerdos son de plena competencia.

Una discusión más fundamental sobre este importante tema consideraría las condiciones bajo las cuales puede concluirse que los acuerdos fueron similares a aquellos entre entidades independientes y, consecuentemente, que el resultado de tales negociaciones fue de plena competencia.

En 1990, 12,7 por ciento de las empresas norteamericanas con actividades en el extranjero aún usaban este “método de precios negociados”⁽³⁵⁾. Como consecuen-

(27) LANGBEIN, S.I. “The Unitary Method and the Myth of Arm’s Length”. EN: 30, *Tax Notes* 7, 1986, págs. 625 a 681.

(28) Reglamentación del Tesoro 86, art. 45-1 (b). “El estándar a ser aplicado en cada caso es aquel de un contribuyente no controlado tratando en condiciones de plena competencia con otro contribuyente no controlado”.

(29) OCDE 1979, § 1.6.

(30) OCDE 1995 § 1.7. H. Hamaekers, *op. cit.*, pág. 603, ha identificado al principio de neutralidad e igualdad en el trato de empresas vinculadas y no vinculadas como la base del principio de “arm’s length”.

(31) OCDE 1995, § 1.13.

(32) CAUWENBERGH, P., “International Transfer Pricing”. EN: *Intersentia* (1998), págs. 285 y sgtes.

(33) BIRD, R.M. “Shaping a New International Tax Order”. EN: 42 *Bulletin for Fiscal Documentation* 7, 1988, pág. 292.

(34) Ver HAMAEEKERS, H., “Can the Free Negotiation of Prices within a Multinational Enterprise Serve as an Arm’s Length Method?”. EN: 4 *International Transfer Pricing Journal* 1, 1997, págs. 2 y sgtes.

(35) TANG, R.Y.W., “Transfer Pricing in the 1990s”. EN: *Tax and Management Perspectives*, Quorum Books, Westport, London, 1993.

cia de las nuevas regulaciones norteamericanas y de las Directrices de OCDE de 1995, el método parece estar desapareciendo⁽³⁶⁾.

4 PROBLEMAS CON LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los precios de transferencia son una materia que causa diversos problemas en su aplicación práctica. Varias de las mayores complicaciones se presentan, en particular, con el fuerte énfasis en los comparables de las legislaciones y regulaciones de un número cada vez mayor de países. Otros problemas son causados por una diferencia fundamental de enfoque entre ciertos países. Los problemas de precios de transferencia también surgen con el comercio global de instrumentos financieros. Algunos de los problemas principales se discuten a continuación.

1. El enfoque norteamericano de los precios de transferencia se refleja en el § 482 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos que otorga facultades a las autoridades tributarias para ajustar las utilidades de entidades vinculadas para “reflejar claramente la renta”. Las regulaciones norteamericanas de 1994 sobre precios de transferencia dan cuenta de este concepto al referirse a la “renta imponible verdadera”, la cual es definida como “la renta gravable que hubiera correspondido (a una entidad) de haber negociado con otro miembro o miembros del grupo en condiciones de plena competencia”⁽³⁷⁾.

Por tanto, la atención recae en la comparación de rentas. En virtud de la regla del mejor método, los métodos tradicionales y los métodos de partición de utilidades pueden ser también utilizados bajo las regulaciones, pero el CPM es claramente el método que encaja mejor en este enfoque.

Aunque el rango de plena competencia ofrece cierta flexibilidad a los contribuyentes, el CPM, en los hechos, impone al contribuyente en cuestión los resultados obtenidos por otros contribuyentes.

La conclusión puede ser, por tanto, que en los Estados Unidos el antiguo método empírico, como fue descrito previamente, ha regresado y no solamente como un método a ser usado por las autoridades tributarias en ausencia de cuentas confiables, sino como un método de precios de transferencia a ser empleado principalmente por los contribuyentes. Como indicamos antes, sin embargo, el método empírico no es un método de plena competencia para determinar precios de transferencia.

Otra infracción al principio de plena competencia, motivada por el énfasis de los Estados Unidos en la renta, parece ser la disposición “en proporción con los ingresos” (ver arriba § 482). Las cláusulas que ajustan de forma retroactiva la contraprestación acordada en contratos celebrados entre partes no vinculadas en casos en los que el ingreso del contrato es mayor que el previsto son bastante inusuales.

El enfoque de los Principios Administrativos sobre Precios de Transferencia alemanes del 23 de febrero de 1983, que se mantienen vigentes sin cambios después de la emisión de las Directrices de OCDE de 1995⁽³⁸⁾, es completamente diferente. Por ejemplo: “*La conducción de negocios entre personas relacionadas tiene que ser juzgada, para efectos tributarios, de acuerdo a si aquellas hubieran actuado de la forma como lo hubieran hecho terceras partes independientes de la otra (acuerdos de plena competencia). (...) El principio subyacente es el grado normal de prudencia comercial mostrado por un gestor de negocios diligente y concienzudo (...) vis-à-vis partes no relacionadas*”⁽³⁹⁾.

De forma contraria al procedimiento obligatorio norteamericano de seleccionar un método a través de la regla del mejor método, el sistema tributario alemán reconoce que existe un grado razonable de discreción para un gestor de negocios diligente para seleccionar y aplicar los métodos de precios de transferencia basados en la información disponible o accesible a él⁽⁴⁰⁾.

El principio del gestor diligente de negocios también es aplicado en algunos otros países europeos⁽⁴¹⁾, por ejemplo, en Holanda. A diferencia de Alemania, sin embargo, en Holanda este principio sólo regula el reparto de beneficios para años fiscales específicos (artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta o ITA), pero no la calificación como un beneficio gravable o la atribución de beneficios a contribuyentes vinculados (artículo 7°, ITA)⁽⁴²⁾. Por consiguiente, los

precios de transferencia no están cubiertos por el principio del gestor diligente de negocios; sino por el artículo 7°, ITA conjuntamente con el artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta de Sociedades, el cual no admite como deducciones los desembolsos de utilidades reales o encubiertas. El ajuste es posible, de acuerdo con la jurisprudencia, si se cumplen dos criterios:

- una ventaja ha sido otorgada a la parte vinculada en base a consideraciones ajenas a las comerciales (“*onzakelijke*”); y
- ambas partes han previsto otorgar la ventaja (o deberían tener conocimiento de las mismas)⁽⁴³⁾.

Si las partes tuvieran un acuerdo de largo plazo con oportunidades de beneficios equilibrados al momento de celebrar el acuerdo y lo aplican de manera consistente, los resultados de tal acuerdo son aceptables para los tribunales holandeses⁽⁴⁴⁾.

El énfasis es similar a aquel en Alemania; es decir, en el contribuyente en sí mismo, en lugar de datos externos en virtud de la regla del mejor método.

2. Las diferencias fundamentales en la aproximación a los precios de transferencias entre países que salen a la luz, en particular, en cuanto al uso de métodos basados en la comparación de utilidades (operativas o netas), pueden causar grandes problemas en la práctica.

En un creciente número de casos, el CPM es elegido como el “mejor método”⁽⁴⁵⁾. El CPM se basa en la comparación de la utilidad o beneficio operativo del contribuyente con aquella de empresas independientes, con similares tipos de transacciones y bajo circunstancias comparables. La información sobre utilidades operativas es más fácil de obtener que la información de precios de productos comparables o de márgenes brutos, los cuales son necesarios para los métodos del costo incrementado y del precio de reventa⁽⁴⁶⁾. Esto explica el aumento del uso de CPM. Al menos, de esa manera, se pueden evitar problemas con el IRS.

(36) Como se aprecia de las encuestas mencionadas en las notas 1 y 7.

(37) Regulaciones Norteamericanas de Precios de Transferencia, 8 de julio de 1994, § 1.482-1(b)(1) y § 1.4821(i)(9).

(38) Excepto por una adición, de fecha 30 de diciembre de 1999, relativa a los acuerdos de costos compartidos.

(39) Traducción oficial incluida en el capítulo alemán de *The Tax Treatment of Transfer Pricing*. IBFD Publications BV, Ámsterdam, hojas sueltas. Ver § 2.1.1. y § 2.1.8.

(40) Ver BECKER, H., “West-Germany: the Arm’s Length Principle and the «Reasonable Businessman»”. EN: *14 Tax Planning International Review* 8, 1987, pág. 8.

(41) Ver BECKER, H., *op. cit.*

(42) Ver SPIERDIJK, J.F., “Transfer Pricing and Multinational Enterprises”. EN: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, 153, Deventer, Kluwer, 1981.

(43) Varias decisiones del Hoge Raad, desde la del 30 de diciembre de 1953, BNB 195/62.

(44) Ver Hoge Raad, 8 de noviembre 1995, BNB 1996/64, comentada por A.H.M. Daniels.

(45) La encuesta sobre precios de transferencia de Ernst & Young arrojó porcentajes para el uso de CPM en nueve diferentes sectores industriales, que van del 14 al 18. El costo incrementado sigue siendo el método más usado (60 a 71 por ciento). Sin embargo, las estadísticas son difíciles de comparar porque se ha permitido el uso de opciones múltiples.

(46) Ver COOLS, M. “International Commercial Database for Transfer Pricing Studies”. EN: *6 International Transfer Pricing Journal* 5, 1999, págs. 178 a 182.

Las Directrices de OCDE de 1995 mencionan, como un problema en la aplicación de los métodos que comparan los márgenes netos (utilidad operativa) el hecho que el margen puede verse influenciado por factores que no tienen o que tienen poca influencia en los márgenes brutos o en los precios⁽⁴⁷⁾. Por ejemplo, una gestión pobre y un inadecuado control de costos generalmente influyen en las utilidades operativas, en particular. Por esta razón, las Directrices de OCDE de 1995 califican al TNMM, el clon del CPM, como un método que sólo puede ser usado si los tres métodos principales no son aplicables.

El TNMM es un compromiso establecido con gran dificultad dentro de la OCDE entre los Estados Unidos y ciertos países europeos, teniendo a Alemania como su principal exponente. Varios países europeos estuvieron y aún siguen en contra del CPM y sus predecesores en las versiones temporales de las regulaciones norteamericanas.

Como se indicó previamente, en Alemania los precios de transferencia son regulados de conformidad con el concepto del gestor diligente de negocios, el cual se presenta diagonalmente opuesto a los métodos basados en la comparación de "utilidades operativas netas". En efecto, en tanto se basa en factores externos, el CPM puede tener ninguna o poca relación con la realidad económica, la estructura y el sistema contable de gestión del contribuyente involucrado, los cuales son elementos esenciales del concepto de una práctica de negocios diligente. Después de la adopción de las Directrices de OCDE de 1995, el Ministerio de Finanzas de Alemania señaló que se mantiene contrario a los métodos de precios de transferencias que comparan utilidades operativas netas⁽⁴⁸⁾.

Las EMN con establecimientos en Estados Unidos y en Alemania o Suecia, por ejemplo, pueden enfrentar el siguiente problema: De un lado, es posible que en los Estados Unidos tengan que aplicar el CPM (si es el "mejor método") pero, de otro lado, las autoridades tributarias de Alemania o Suecia podrían negarse a aceptar los precios de transferencia que no se sustenten en los métodos del CUP, costo incrementado o precios de reventa.

El procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25° del Convenio Modelo de OCDE no brinda una solución si las autoridades competentes continúan en desacuerdo sobre el método aplicable. El resultado de este desacuerdo puede ser que la doble imposición no pueda ser evitada. Por tanto, parece que las Directrices de OCDE de 1995 no han logrado sus objeti-

vos de salvar las diferencias de Estados Unidos-Europa, así como prevenir la doble imposición.

3. Otro problema particularmente importante, es la pesada carga administrativa resultante del rol esencial de los comparables en la regulación de un número cada vez mayor de países, que surge cuando se aplica la regla del mejor método.

Por ejemplo, la situación en los Estados Unidos es la siguiente: todos los métodos señalados en las regulaciones, el CUP, el precio de reventa, el costo incrementado, el CPM y los métodos de partición de utilidades son, en principio, equivalentes, pero el método que brinde la medida más confiable de un precio o resultado de plena competencia en una situación determinada deberá ser elegido (la regla del mejor método). Para seleccionar un método específico, deben considerarse dos factores, esto es, la comparabilidad con la situación de libre mercado y la calidad de la información y los supuestos. En caso de insuficiencia de comparabilidad, ajustes por diferencias en la comparabilidad pueden tener que realizarse.

En la práctica, la regla del mejor método conduce a una evaluación sobre la aplicabilidad de todos los métodos señalados. Con la finalidad de evitar una sanción administrativa en caso de corrección por parte del IRS, la búsqueda del mejor método debe acreditarse de forma adecuada con documentación actualizada.

Como una consecuencia de los requisitos de documentación, para todas las transacciones o, por lo menos, transacciones similares, el material de referencia debe ser buscado de manera continua (el mercado cambia constantemente) y la documentación debe ser archivada. La nueva especialidad de "expertos en comparables" es un ejemplo concreto de este despilfarro económico.

El principio de igualdad que, según la OCDE, es la base del principio de plena competencia parece estar fuera de tono nuevamente en estos días. Después de todo, las transacciones entre entidades no relacionadas no provocan tales obligaciones administrativas.

Debe tenerse en cuenta que los precios de transferencia no sólo son una carga pesada para las EMN, sino también para las administraciones tributarias. En muchos

países, la gestión adecuada de la normativa sobre precios de transferencia requiere de un gran número de auditores especializados. Varios países han ampliado sus administraciones con departamentos especializados en auditoría de precios de transferencia. Los países no pueden darse el lujo de no brindar la adecuada atención a este asunto, puesto que pueden perder ingresos a favor de otros países con administraciones tributarias mejor capacitadas.

4. A raíz de las regulaciones norteamericanas sobre precios de transferencia de julio de 1994, las Directrices de OCDE de 1995 enfatizaron la necesidad de comparación con transacciones entre empresas no vinculadas. Las Directrices reconocen, no obstante, que hay casos claros en que esto no es fácticamente posible; por ejemplo, con la producción integrada de productos altamente especializados, con patentes únicas u otros intangibles y con formas particulares de servicios. Otra complicación es que determinadas operaciones raramente o nunca son efectuadas entre empresas no vinculadas.

Un problema adicional, también relacionado con los comparables, es el uso de «comparables secretos» por parte de las autoridades tributarias. Cuando se audita a contribuyentes activos en el mismo sector económico, las autoridades tributarias están en capacidad de recolectar datos que pueden ser utilizados para comprobar los precios de transferencia de contribuyentes específicos, usualmente sin estar autorizados para revelar la fuente de la información. Los contribuyentes no están en capacidad de defenderse a sí mismos contra un reparo basado en los referidos comparables secretos. Otra complicación es que, en un procedimiento de acuerdo mutuo, las autoridades tributarias del otro país podrían no estar dispuestas a aceptar un ajuste correlativo si no median pruebas claras de los comparables.

En Alemania, el problema fue muy bien delimitado y la situación jurídica fue aclarada por el Tribunal Fiscal Regional de Düsseldorf en su decisión de fecha 8 de diciembre de 1998. El Tribunal dictaminó que la divulgación de datos relativos a otros contribuyentes violó los derechos de esos contribuyentes, constituyendo una vulneración de la reserva tributaria, incluso si la

(47) Directrices de OCDE de 1995, § 3.29, § 3.35 y § 3.36.

(48) Opinión del Ministerio de Finanzas del 13 de julio de 1995 (IStR 1995, 384). Está en debate si el Tribunal Fiscal Regional de Düsseldorf, en su resolución del 8 de diciembre de 1998 (IStR 1999, 311) avala implícitamente la posición del Ministerio. T. Borstell/M. Prick, Grundsatzentscheidung zu anonymen Vergleichsdaten in der Prüfung von Verrechnungspreisen (IStR 1999, 304, 306) concluyen a favor de desestimar los comparables secretos (ver capítulo IV.4). No obstante, S. Schnorberger, Unzulässigkeit gewinnvergleichender Verrechnungspreismethoden in Deutschland? (IStR 1999, 523, 524) y H. K. Kroppen/A. Eigelshoven, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise mit Hilfe des externen Betriebsvergleichs (IWB 01/2000) Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, p. 1587 no apoyan esta conclusión.

mencionada información fuese entregada sólo al Tribunal. Además, el contribuyente involucrado se pondría en desventaja si solamente se permitiera al Tribunal revisar y tener en cuenta la información en cuestión. El uso de información en forma anónima por parte de la administración tributaria privaría al Tribunal de la posibilidad de comprobar si los datos fueron realmente comparables y completos⁽⁴⁹⁾.

5. Un problema relativamente nuevo para los precios de transferencia y la aplicación del principio de plena competencia es el desarrollo del denominado comercio global, que se ha tornado posible gracias a la liberalización del comercio, la supresión de restricciones al intercambio de divisas, las nuevas técnicas de comunicación y las tecnologías de la información⁽⁵⁰⁾.

Los problemas de precios de transferencia se presentan, de forma particular, en el comercio de 24 horas de derivados financieros al interior de grupos financieros y de otro tipo. Las funciones de intermediación clásicas del sector financiero, es decir, combinando la oferta y la demanda de capital y conservando un margen de utilidad, han sido parcialmente reemplazadas por transacciones en derivados, tales como opciones y swaps, las cuales también son realizadas por empresas no bancarias.

Los problemas de precios de transferencia en este sector se discuten en un informe reciente de OCDE⁽⁵¹⁾, que describe las diversas funciones que se efectúan en el comercio de derivados. El informe señala que los problemas son causados, de forma particular, por la diversidad de lugares en los que las funciones de una sola transacción son llevadas a cabo; por ejemplo, la estructuración y venta del producto en Nueva York y su registro contable y control en Tokio.

En el caso de que exista un alto nivel de integración de funciones, el método de partición de utilidades puede aplicarse, de acuerdo con el informe. Para la atribución de utilidades conjuntas obtenidas en transacciones de comercio global, deben cuantificarse especialmente los siguientes factores: la función de comercialización y promoción, el factor riesgo y la función de apoyo. Dado que los factores señalados no tienen el mismo interés comercial, estos tienen que ser sopesados. Sin embargo, el informe no proporciona instrucciones claras al respecto.

5 ¿SOLUCIONES PARA EL PROBLEMA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

Las soluciones al problema de los precios de transferencia pueden buscarse: (1) dentro del ámbito del principio de plena

competencia, (2) en reducir el impacto de los precios de transferencia, mediante la introducción de sistemas regionales de imposición a la renta de las empresas en lugar de sistemas impositivos nacionales, y, (3) en métodos alternativos de atribución de utilidades.

5.1. Dentro del ámbito del principio de plena competencia

a) Acabar con la regla del mejor método

La regla del mejor método incluida en la reglamentación norteamericana no es una característica obligatoria del principio de plena competencia en sí mismo; sin embargo, siguiendo el planteamiento de los Estados Unidos, algunos países de la OCDE y otros países han introducido dicha regla. Las Directrices de OCDE de 1995, sin embargo, al parecer no favorecen la regla del mejor método, precisando en § 1.69, que los análisis bajo más de un método no son necesarios.

Como se ha señalado anteriormente, la regla del mejor método resulta ser especialmente, una pesada carga administrativa para las EMN, debido a la necesidad de recopilar continuamente datos externos bajo todos los métodos posibles. Otro problema es que, debido al énfasis en datos externos, los métodos de precios de transferencia que posiblemente tengan que aplicarse, para efectos fiscales, pueden tener poca relación con la realidad de los negocios de la entidad en cuestión.

El enfoque debe ser más equilibrado. La intención debe ser seleccionar un método de precios de transferencia que calce con la estructura del grupo y cumpla los requerimientos de la contabilidad de gestión y comercial dentro del marco de la legislación tributaria. En consecuencia, la legislación fiscal debería especificar los tres métodos tradicionales más el método del precio negociado, así como el de partición de utilidades (pero no el CPM y el TNMM, por las razones expuestas previamente).

Todas las autoridades tributarias involucradas deberían, en principio, seguir un sistema de precios de transferencia bien documentado, obligatorio para todos los miembros de un grupo o para los miembros de una división de un grupo que se base en los métodos establecidos en las leyes tributarias y que sea aplicado de forma coherente.

Los ajustes sólo deben hacerse si la

autoridad tributaria ha comprobado que los precios de transferencia aplicados se desvían más allá de cierto rango (régimen de puerto seguro o *safe haven*) del CUP o de los márgenes brutos comparables y cuando el método del precio negociado es aplicado sin satisfacer las condiciones de negociar libremente como partes independientes. Como se ha indicado, las comparaciones de ingresos netos sólo deben utilizarse para seleccionar los casos a ser auditados por las autoridades tributarias.

b) Partición de Utilidades

La partición de utilidades es reconocida por las regulaciones estadounidenses como un método específico, sujeto a la regla del mejor método. Las Directrices de OCDE de 1995 tratan al método de partición de utilidades como uno subordinado a los tres métodos principales, pero, en principio, como un método de plena competencia. Una consideración importante en las Directrices (§ 3.6) es que "*una fortaleza del método de partición de utilidades es que, por lo general, no se basa directamente en transacciones estrechamente comparables y, por ende, puede ser utilizado en casos en los que no puedan identificarse transacciones entre empresas independientes*". Los datos externos podrían, sin embargo, ser relevantes para evaluar el valor de las contribuciones de cada una de las partes.

Otra ventaja es que sólo la utilidad real puede ser distribuida. Bajo los otros métodos, el uso de datos externos puede ocasionar que se asignen utilidades que no fueron realmente obtenidas por la entidad en cuestión.

La partición de utilidades puede ser utilizada para una transacción, un conjunto de transacciones o, incluso, para todas las transacciones entre entidades vinculadas. La principal diferencia con los métodos con fórmulas de prorrateo es la ausencia de una fórmula preestablecida.

Un reparto sensato se basa en una adecuada retribución para las funciones y los riesgos de las partes interesadas.

Como la información requerida para la aplicación de la partición de la utilidad se encuentra, en principio, disponible dentro del grupo en cuestión, una búsqueda onerosa de comparables es, como regla, innecesaria. En Japón y Canadá, la partición de utilidades parece haber adquirido

(49) Ver IStr 1999, 311.

(50) Ver OWENS, J., "Taxation within a Context of Economic Globalization". EN: 52 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 7 (1998) págs. 290 y sgtes.

(51) OECD, "The Taxation of Global Trading of Financial Instruments", primera versión del 14 de febrero de 1997, versión revisada del 17 de marzo de 1998.

una posición más destacada que aquella propuesta por las Directrices de OCDE de 1995⁽⁵²⁾.

Por lo tanto, una mayor aplicación del método de partición de utilidades puede reducir los problemas en el área de los precios de transferencia.

5.2. Sistemas Tributarios Regionales: El Impuesto Corporativo Europeo

Varios autores han hecho propuestas sobre un impuesto de sociedades en la Unión Europea ("UE"), sea en combinación con la Societas Europaea o como sistema opcional para EMN en Europa. Morris Tabaksblat, ex presidente del directorio de Unilever sugirió en 1993 la introducción de un impuesto corporativo en la UE, basado en los resultados consolidados de las actividades de las EMN al interior de la UE. El impuesto sería aplicado por una institución de la UE y los ingresos serían repartidos entre los Estados miembros, de conformidad con una fórmula de distribución acordada. El impuesto de la UE sustituiría completamente a los impuestos corporativos nacionales para las empresas que opten por este sistema. En un solo paso, un gran número de problemas serían resueltos: los problemas de precios de transferencia dentro de la Unión Europea no existirían más; las fusiones podrían llevarse a cabo sin complicaciones tributarias (en la medida en que ya no estén resueltas por la Directiva sobre fusiones de la CE), los intereses y las regalías podrían ser pagadas sin retención en fuente y podría permitirse la compensación de pérdidas efectuadas dentro de la Unión Europea⁽⁵³⁾.

Plasschaert⁽⁵⁴⁾ también describe las ventajas de un impuesto de sociedades de la UE y lo compara con la introducción de un impuesto unitario en la Unión Europea. Llega a la conclusión que un impuesto de sociedades de la UE para EMN es preferible a la imposición unitaria en la UE, sobre todo porque de esta manera la neutralidad fiscal se realiza en mayor medida.

En cualquier caso, sin embargo, el problema de los precios de transferencia con terceros países permanecerá.

Económicamente hablando, un impuesto de sociedades de la UE es una opción atractiva, puesto que los costos de recaudación y de cumplimiento disminuirían considerablemente, tanto para las empresas como para las autoridades tributarias de la UE; sin embargo, políticamente esto aún no es factible, desafortunadamente. Actualmente, no hay un solo Estado miembro de la UE que parezca estar dispuesto a renunciar a su soberanía en este

campo. Sin embargo, se ha logrado un pequeño paso en la dirección correcta, a través del trabajo del Grupo del Código de Conducta, el comité de Estados miembros de la UE que se encuentra revisando críticamente la competencia fiscal en la Unión Europea⁽⁵⁵⁾. Además, acciones con posibilidades de éxito del Comisario responsable de competencia de la CE, utilizando el artículo 92° del Tratado de la Comunidad Europea contra las ayudas estatales en forma de medidas fiscales, pueden, eventualmente, desaparecer un incentivo para mantener los impuestos corporativos nacionales.

5.3. Métodos alternativos de atribución de utilidades

a) Métodos con fórmulas de prorrateo

Los métodos con fórmulas de prorrateo atribuyen las utilidades consolidadas de un grupo entre las entidades del mismo en varios países, mediante la aplicación de una fórmula en particular, por ejemplo, una fórmula basada en la combinación del volumen de negocios, los costos, los activos y la planilla de pagos. Una forma menos extrema es la imposición unitaria. En este caso, la atribución se realiza sobre el resultado de un negocio unitario, es decir, una combinación de un grupo de empresas que puede ser considerado como una entidad económica. Los métodos con fórmulas de prorrateo son aplicados, por ejemplo, en Canadá, Suiza y Estados Unidos para repartir los beneficios a las Provincias, Cantones y Estados, respectivamente.

El informe de OCDE de 1979 no apoya el uso de fórmulas de prorrateo de utilidades. En el § 14 se afirma que está en conflicto con los artículos 7° y 9° del Convenio Modelo de OCDE. Esto ocurre, efectivamente, con el artículo 9° y parcialmente con el artículo 7°. Sin embargo, el cuarto párrafo del artículo 7° deja espacio para el uso de otros métodos distintos al "enfoque de entidades separadas".

Como objeciones principales contra los métodos con fórmulas de prorrateo, el informe sostiene que:

- No existe una relación clara con la situación económica real de las empresas del grupo en cuestión.

- Pueden llevar a resultados aleatorios.
- Existirán cargas administrativas para las autoridades tributarias como para las EMN; y
- Existe el riesgo de doble imposición en caso de la aplicación divergente por parte de las autoridades tributarias.

Las Directrices de OCDE de 1995 profundizan aún más en las objeciones contra los métodos con fórmulas de prorrateo (Capítulo III, § 3.61 *et seq.*). La principal crítica es la ausencia de consenso y coordinación internacional. Debe existir acuerdo sobre la composición del grupo al que se le atribuirán las utilidades, la fórmula que se aplicará, la determinación de los beneficios consolidados y el uso de un sistema común de contabilidad.

Según la OCDE, los países tenderán a dar mayor peso a los factores en la fórmula que conduzcan a un resultado favorable para el país en cuestión. Adicionalmente, sería posible que los contribuyentes manejen sus asuntos de tal forma que el énfasis sea ubicado en factores que trasladen utilidades a países de menor imposición.

No obstante, un método con fórmula de prorrateo parece acomodarse mejor que el principio de plena competencia a los desarrollos actuales y futuros. Después de todo, el principio de plena competencia se sustenta en la idea de economías nacionales y empresas independientes y no en la idea de organizaciones integradas y comercio global.

Las críticas contra el principio de plena competencia, tales como la búsqueda de comparables y la dificultad en aplicar el principio al comercio financiero global, están ausentes con los métodos con fórmula de prorrateo. La carga administrativa para las EMN, así como la tarea de las autoridades tributarias sería mucho más ligera bajo una fórmula de prorrateo, toda vez que la distribución se llevaría a cabo sobre la base de la información interna, disponible.

Durante los últimos 20 años, se han esgrimido en la literatura muchos argumentos a favor y en contra de los métodos con fórmulas de prorrateo⁽⁵⁶⁾. De acuerdo con los desarrollos descritos previamente, parece ser nuevamente momento para que la aplicación de los métodos con fórmulas

(52) Ver *Tax Management Transfer Pricing Report* (30 de junio de 1999), pág. 175.

(53) Ver TABAKSBLAT, M. "Harmonisation of Corporation Tax in the EC; the Views of a Multinational". EN: *Intertax*, 1993, págs. 16 y sgtes.

(54) Ver PLASSCHAERT "An EU Tax on the Consolidated Profits of Multinational Enterprises". EN: *37 European Taxation* 1, 1997, págs. 2 y sgtes.

(55) Informe del Código de Conducta del Grupo de Imposición de Empresas al Consejo ECOFIN del 29 de noviembre de 1999.

(56) KOGELS, A.O. "Unitary Taxation: an International Approach". EN: *37 Bulletin for Fiscal Documentation* 2, 1983, págs. 65 y sgtes; LANGBEIN, S.I., *op. cit.*, págs. 625 y sgtes; WEINER, J.M. "Using the Experience in the US States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level". EN: *13 Tax Notes International* 26, 1996, págs. 213 y sgtes.

de prorrateo sea objeto de un estudio oficial sobre todo en la OCDE. Además, la aplicación de un método unitario dentro de la Unión Europea, por ejemplo, basado en el concepto de la sociedad europea, será menos difícil después de la introducción de la moneda única europea y la armonización de las normas contables⁽⁵⁷⁾.

b) *Imposición según el Estado de Origen Europeo (European Home State Taxation)*

En 1999, el llamado Grupo de Estocolmo propuso la idea de una Imposición según el Estado de Origen ("Home State Taxation - HST") en la Unión Europea⁽⁵⁸⁾. Brevemente, el HST permite a las empresas que tienen su sede administrativa en un Estado miembro de la UE adoptar el sistema fiscal de ese Estado miembro y aplicarlo a sus actividades en aquellos Estados miembros de la UE que se hayan adherido al sistema. De esta manera, la base imponible para un grupo de empresas que operan en varios Estados miembros de la UE es calculada de acuerdo con el sistema tributario del Estado de origen del grupo. Luego, la base imponible se atribuye a los Estados miembros de la UE donde el grupo desarrolla sus actividades sobre la base de una fórmula acordada. Cada Estado miembro aplica su propio tipo impositivo a la base imponible asignada. Las diferentes empresas pertenecientes al grupo continúan siendo contribuyentes en sus países de residencia.

Siempre que se puedan encontrar soluciones viables y aceptables para los problemas enumerados por el Grupo de Estocolmo en relación con el HST⁽⁵⁹⁾, el sistema presenta grandes ventajas en comparación con la fijación de precios de transferencia mediante el principio de plena competencia y las fórmulas de prorrateo. Elimina los problemas de precios de transferencia entre los Estados miembros de la UE, así como el riesgo de doble imposición, permitiendo además la compensación de pérdidas por completo. Como consecuencia, la carga administrativa para las EMN y las administraciones tributarias se reduciría. A diferencia de otros sistemas con fórmulas de prorrateo que, en realidad, tienen una visión de la EMN desde la perspectiva limitada de un establecimiento local, el sistema impositivo del "Estado de Origen" del grupo es la base del HST. Además, se pueden encontrar mejores bases para la atribución de utilidades que las fórmulas tradicionales basadas en el volumen de negocios, activos y planilla. Por ejemplo, el Grupo de Estocolmo sugiere una base tipo IVA ajustada. Si el HST tie-

ne éxito en la Unión Europea, podría ser introducida también en otros países en virtud de tratados fiscales bilaterales o multilaterales, siempre que exista consenso sobre el concepto de «Estado de Origen» y la fórmula a ser empleada.

6 RESUMEN Y CONCLUSIONES

El principio de plena competencia regula el tratamiento fiscal de alrededor del 70 por ciento del comercio transfronterizo en el mundo. Sin embargo, los orígenes del principio, hasta ahora, no habían sido estudiados. Alrededor del año 1930, debió haber sido formulado por el Tesoro de los Estados Unidos como enfoque para la atribución de beneficios a partes de las empresas (casa central, establecimientos permanentes y también compañías subsidiarias). Después de una investigación llevada a cabo por Mitchell B. Carroll, un asesor del Tesoro de los Estados Unidos, el término fue incluido -probablemente, por primera vez en un documento oficial- en el proyecto de tratado multilateral de la Sociedad de Naciones en 1933 (y más tarde en las regulaciones norteamericanas de 1935). El propósito del principio era garantizar la correcta aplicación del enfoque de entidad separada o empresa independiente, el cual fue calificado como el principal método para la atribución de utilidades a los establecimientos permanentes. Bajo otro método subordinado, el método empírico, los ingresos de los establecimientos permanentes eran estimados en base a los ingresos de empresas similares en el país en cuestión. Un tercer método distribuía una parte del beneficio o utilidad total de los establecimientos permanentes en función de una fórmula.

Después de 70 años, el principio de plena competencia parece haber llegado a los límites de su desarrollo. La razón principal de esto es que el énfasis en la legislación y reglamentos de muchos países, así como en las Directrices de OCDE de 1995 ya no recae en el contribuyente en sí mismo, sino en comparables; es decir, en factores y datos externos que suelen ser difíciles de obtener y aplicar. En particular, los métodos basados en la comparación de ingresos netos, como el CPM y el TNMM, que en realidad son versiones más sofisticadas del método empírico, han contaminado el principio de plena competencia.

Como indicaba el Informe de OCDE de 1979, los métodos de este tipo no deberían ser considerados como métodos de precios de transferencia, sino como métodos de selección para las auditorías por parte de las autoridades tributarias.

Por otro lado, un enfoque puro del principio de plena competencia a través del método de precio negociado (partes vinculadas negociando entre sí como lo harían partes independientes) no es reconocido como un método de precios de transferencia que produzca resultados de plena competencia, ni por las Directrices de 1995 ni por la legislación interna. Además, la regla del mejor método, incluida en la legislación de varios países, causa una carga administrativa innecesaria que no se aplica a los contribuyentes no vinculados. El principio de igualdad, que es la base del principio de plena competencia, es, por ende, vulnerado. Por tal motivo, la regla del mejor método debe ser abolida.

Las Directrices de OCDE de 1995 deberían proporcionar un mejor equilibrio entre el énfasis anti-elusivo de los Estados Unidos, por un lado, y el criterio alemán del gestor de negocios diligente, por otro lado. Las reglas de precios de transferencia deberían permitir a los contribuyentes la selección de un método que se ajuste a la estructura del grupo, cumpliendo sus objetivos de la contabilidad gerencial y comercial dentro del marco de la legislación fiscal.

El método de la partición de beneficios merece un lugar más prominente del que tiene en las Directrices de OCDE de 1995, ya que no se basa en comparables y ofrece soluciones en situaciones en las que es difícil desenmarañar transacciones entre partes vinculadas.

Debido a la diferencia de opinión sobre la aplicación del principio de plena competencia y los problemas con su aplicación práctica, debe llevarse a cabo un estudio sobre las posibles alternativas al referido principio.

Entre las alternativas, el «Home State Taxation», en particular, puede proporcionar una solución políticamente viable y práctica a la dificultad de atribuir las utilidades de las EMN a los países en los que éstas se encuentran activas resolviendo problemas de precios de transferencia y, al mismo tiempo, otros problemas fiscales concernientes a las EMN.

(57) Ver KLAVER, J.A.M. y TIMMERMANS, A.J.M. "Beleidsconcurrentie of beleidscoördinatie bij de EU Belastingpolitiek (Durch)". EN: *Weekblad voor Fiscaal Recht* 6336, 1999, pág. 506.

(58) LADIN, S. O. y GAMMIE, M. "The Taxation of the European Company". EN: *39 European Taxation* 8, 1999, págs. 186 y sgtes.

(59) LADIN, S. O. y GAMMIE, M., *op. cit.*

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL ARTÍCULO 24º DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE DE 2008^(*)

(PRIMERA PARTE)

1 Introducción

Adolfo Martín Jiménez (**)

En países con una red de Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición ("CDI") poco desarrollada, como es el caso de Perú, es importante que se dedique atención al impacto que sobre el ordenamiento tributario interno puede tener la firma de los citados tratados internacionales. De modo parcial, es lo que pretende esta contribución: clarificar qué significado tiene la cláusula en materia de no discriminación que los CDI suelen incluir cuando siguen el Modelo de Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición en materia de renta y patrimonio de la OCDE 1977-2008 (en adelante, "MCOCDE") (el MC ONU contiene una cláusula análoga). Y es que una adecuada comprensión del MCOCDE (o, en su caso, el de la ONU) resulta fundamental para los Estados como Perú, que están construyendo o van a desarrollar en el futuro una red de CDI ya que es preciso conocer cómo la firma de un CDI afecta al Derecho interno. El presente trabajo pretende contribuir a esta labor de conocimiento del efecto de los CDI sobre la legislación interna, pero de una manera parcial, por referencia únicamente al principio de no discriminación que consagra el artículo 24º del MCOCDE. El conocimiento de tal principio servirá para delimitar con precisión qué efectos produce el artículo 24º del MCOCDE sobre un ordenamiento como el peruano, pero, al mismo tiempo, puede servir para comprender cómo está afectando al Derecho financiero actual un fenómeno, de ámbito geográfico más reducido, relativo a la interpretación que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas está haciendo de las libertades fundamentales (libre circulación de personas, servicios y capitales) del Tratado de Roma en asuntos en materia de imposición directa, pero de alcance y relevancia mundial, por la revolución que supone con respecto a la estructura de los ordenamientos tributarios internos (Impuesto sobre la Renta, Sociedades, Sucesiones, o Impuesto sobre el Patrimonio).

El artículo 24º del MCOCDE constituye la consagración en el plano internacional de un principio fundamental en los ordenamientos internos y en el Derecho de la Unión Europea. Desde la óptica internacional, no existe

un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad o la residencia; tal principio sólo resultará operativo si entre los distintos Estados existen CDI que incluyan un precepto análogo al artículo 24º del MCOCDE. Por otra parte, la inclusión del artículo 24º del MCOCDE en un CDI no debe llevar a pensar que el principio de no discriminación que regula esta norma tiene efectos similares a los principios análogos regulados en otros ordenamientos (principalmente, en el Derecho Comunitario de la Unión Europea). La operatividad, alcance y eficacia práctica del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia diseñado por el artículo 24º del MCOCDE está bastante limitada. Las principales dificultades que dicho principio bilateral plantea son las siguientes:

1. No opera al margen de un CDI, es decir, no existe un principio general de no discriminación en Derecho Tributario Internacional.

2. Cuando se contempla en un CDI (lo que no siempre ocurre, p. ej., CDI España-Australia) su ámbito subjetivo de aplicación queda limitado a los nacionales/residentes del otro Estado contratante.

3. El ámbito objetivo queda también condicionado por los principios informadores de los CDIs (preeminencia de la tributación en residencia y distinción clara entre la tributación de residentes y no residentes) y el resto de las disposiciones del CDI, de manera que la existencia de "discriminaciones" consagradas en el texto de los CDIs limita los efectos de la cláusula en materia de no discriminación del artículo 24º del MCOCDE, que será susceptible de ser invocada en otro contexto, pero no en el ya cubierto por una discriminación o diferencia de trato que se encuentre expresamente admitida en el CDI.

4. Sólo cubre las discriminaciones en las

que el discriminado es un no nacional, pero no comprende las discriminaciones por razón del lugar donde se realiza la inversión ("inbound" pero no "outbound"). En realidad, las cláusulas del artículo 24º del MCOCDE se aplican en relación con las discriminaciones relativas a la imposición sobre las personas, pero no a las discriminaciones que recaen sobre las rentas.

5. La propia concepción de la discriminación en el seno del artículo 24º del MCOCDE limita bastante los efectos de este principio: el propio MCOCDE y sus Comentarios impiden la comparabilidad de situaciones en muchos casos con una concepción restrictiva de la situación discriminatoria (véase especialmente, los comentarios al artículo 24.1 del MCOCDE). Por otra parte, el artículo 24º del MCOCDE contiene una serie de cláusulas de naturaleza heterogénea que no siempre responden a la misma lógica. Mientras que el artículo 24.1 del MCOCDE impide la discriminación por razón de nacionalidad y el artículo 24.2 del MCOCDE incluye dentro del círculo de sujetos protegidos a los apátridas, el artículo 24.3 del MCOCDE contiene una cláusula de no discriminación, no por razón de nacionalidad, sino, más bien, por razón de la residencia. Es decir, los parámetros y la lógica del párrafo 3 del artículo 24º del MCOCDE son completamente distintos a los que se tienen en cuenta en los dos primeros párrafos del referido artículo 24º. Curiosamente, los párrafos 4 y 5 del propio artículo 24º se apartan de la lógica de los párrafos anteriores: el párrafo 4 regula un principio de no discriminación por razón de la persona con la que se contrata y el párrafo 5 regula un principio de no discriminación de aquellas "empresas"/ sociedades, cuyo capital esté dominado o poseído por residentes del otro Estado contratante.

(*) El presente trabajo está basado en el capítulo "No discriminación" del autor en el libro de CARMONA, CALDERÓN, MARTÍN y TRAPÉ. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia, 2009. Puesto que en la versión original el trabajo se realizó sin notas a pie de página, se ha optado por respetar este formato, sin perjuicio de que las principales referencias bibliográficas que han influido en el mismo puedan encontrarse en la sección final de bibliografía. El autor agradecerá cualquier comentario o crítica, que puede ser enviado a adolfo.martin@uca.es.

(**) Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz (España).

Por consiguiente, si bien los dos primeros párrafos del artículo 24° del MCOCCDE consagran un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad que opera con independencia del ámbito subjetivo del CDI, los párrafos 3 a 5 vinculan sus efectos nuevamente al propio ámbito subjetivo del CDI (artículo 1° del MCOCCDE) y se convierten en cláusulas de no discriminación por razón de residencia. En consecuencia, el sujeto protegido por la cláusula de no discriminación varía en función del párrafo en el que nos encontremos: en los párrafos 1 y 2 será el nacional o apátrida que está siendo discriminado (con independencia de su residencia), en el párrafo 3 será el residente del otro Estado contratante, y en los párrafos 4 y 5, el residente que contrata con un residente de otro Estado contratante o el residente cuyo capital es poseído por un residente del otro Estado contratante. En resumen, podemos decir que el artículo 24° del MCOCCDE constituye un conjunto de cláusulas que no responden a un principio común pero cuya finalidad es única: evitar que los tributos de un Estado se erijan en barreras para la penetración en el otro Estado para los residentes/nacionales del primer Estado.

Por otra parte, el artículo 24° del MCOCCDE ha sufrido importantes modificaciones desde la publicación del Proyecto de MCOCCDE de 1963. En primer lugar, el párrafo segundo del artículo 24° del MCOCCDE de 1977 (definición de “nacional” de un Estado contratante) fue trasladado en 1992 al, hoy, artículo 3.1.g del MCOCCDE; ello obligó a reenumerar el resto de los párrafos del artículo 24° del MCOCCDE. En segundo lugar, el MCOCCDE de 1977 añadió el párrafo 4, o se encontraba presente en el Proyecto de MCOCCDE de 1963, lo que constituyó una modificación bastante importante (por esta razón, los CDI españoles anteriores a 1977 no incluyen una cláusula análoga al artículo 24.4 del MCOCCDE). El resto de las modificaciones operadas hasta 2005 son más bien de tipo formal, o se realizan en los Comentarios al artículo 24° del MCOCCDE. En 2008, los Comentarios al artículo 24° del MCOCCDE han sufrido nuevas modificaciones, algunas de ellas ya avanzadas en el Documento de la OCDE, de 3 de mayo de 2007, *Application and Interpretation of Article 24° (Non-Discrimination)*.

Los problemas del principio de no discriminación del artículo 24° del MCOCCDE han sido superados en el ámbito de la Unión Europea (UE) por la configuración del principio de no discriminación que deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en materia de imposición directa. El principio comunitario de no discriminación y la importantísima jurisprudencia del TJCE en esta materia no es objeto de análisis, pero es necesario mencionar aquí que la funcionalidad de ambos principios es completamente distinta. Mientras que el principio comunitario de no discriminación por razón

de la nacionalidad (en el que la discriminación por razón de residencia se considera una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad), y las libertades comunitarias, manifestación de este principio (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), son la piedra angular del mercado interior comunitario, el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia del artículo 24° del MCOCCDE tiene una finalidad auxiliar, bastante limitada, en los CDI; la importancia del primero, que despliega decisivos efectos en ámbitos no previstos en el Tratado de la UE, como es la imposición directa, y que no se encuentra condicionado por normas comunitarias de Derecho secundario o por normas nacionales del rango que sea (constitucional u ordinario) no puede ser comparada con la importancia del segundo, cuyo ámbito de aplicación y eficacia son mucho más limitados (siendo los propios apartados del artículo 24° del MCOCCDE los límites estrictos de aplicación de dicho principio de no discriminación).

Probablemente, la interpretación comunitaria del principio de no discriminación ejercerá una cierta influencia sobre el artículo 24° del MCOCCDE (especialmente cuando éste resulte interpretado por tribunales de Estados miembros de la UE), aunque la revisión de 2008 de los Comentarios al artículo 24° del MCOCCDE está orientada precisamente a aclarar el diferente significado del principio de no discriminación en los CDI y el Derecho comunitario, marcando distancias frente a la jurisprudencia del TJCE. De hecho, una de las principales innovaciones del MCOCCDE de 2008 ha sido la adición de los nuevos párrafos 1 a 4 a los Comentarios al artículo 24° del MCOCCDE a modo de reflexiones generales o guía de lo que cabe esperar del principio de no discriminación en los CDI que sirvan de primera barrera para frenar las construcciones expansionistas del principio de no discriminación. Las principales conclusiones a las que llegan estos párrafos son las siguientes:

1. El artículo 24° del MCOCCDE está orientado a acabar con la discriminación “en circunstancias precisas”, de manera que no cualquier tratamiento diferenciado genera una discriminación prohibida por este precepto. Especialmente, el mencionado artículo 24° no ataca las distinciones “legítimas” que se hacen en los ordenamientos tributarios y que están basadas, por ejemplo, en diferencias con respecto a la amplitud de la responsabilidad tributaria o el principio de capacidad económica. En este sentido, se aclara que el artículo 24° del MCOCCDE no cubre la “discriminación indirecta” (en el sentido que a este término se le da en el Derecho comunitario, esto es, discriminaciones que emplean criterios distintos de la nacionalidad, como la residencia, pero que, de facto, implican una discriminación de los no nacionales, puesto que la

mayoría de los no residentes serán no nacionales del Estado que efectúa la discriminación) (párrafo 1 de los Comentarios al artículo 24° del MCOCCDE. En adelante, las referencias a los Comentarios se citarán como “CMC”).

2. Como consecuencia del principio de reciprocidad, el principio de no discriminación no puede interpretarse como una cláusula de la nación más favorecida que tenga por consecuencia que deba extenderse a los nacionales o residentes del otro Estado contratante los beneficios de los CDI o acuerdos multilaterales firmados con otros Estados. Esto es, el artículo 24.1 del MCOCCDE no admite comparaciones horizontales, sólo comparaciones con nacionales o residentes del otro Estado contratante (párrafo 2 del CMC al artículo 24°).
3. Específicamente se aclara que la discriminación prohibida por el artículo 24° del MCOCCDE demanda que quien haya sido discriminado se encuentre en identidad de circunstancias que aquél contribuyente frente al que se reclama el tratamiento discriminatorio salvo por el factor que protege el artículo 24° del MCOCCDE en sus diferentes cláusulas (por ejemplo, nacionalidad en el párrafo 1). Esto es, se requiere una comparabilidad, de hecho y de derecho, de situaciones (salvo por el factor o criterio protegido por el artículo 24° del MCOCCDE) para que el artículo 24° del MCOCCDE, en cualquiera de sus párrafos, pueda ser aplicado. De esta manera se unifica de facto la distinta terminología que emplean los párrafos del artículo 24° del MCOCCDE (“*en las mismas circunstancias*”, en los párrafos 1 y 2, “*que ejerzan la misma actividad*” en el párrafo 3 o “*empresas similares*” en el párrafo 5) para aclarar las exigencias que requiere la comparabilidad a los efectos del artículo 24° del MCOCCDE como presupuesto previo para intentar la aplicación de alguno de sus párrafos (párrafo 3 del CMC al artículo 24°).
4. Se aclara que en modo alguno el citado artículo 24° pretende otorgar a los nacionales del otro Estado contratante, no residentes, empresas del otro Estado o empresas nacionales controladas por residentes del otro Estado un tratamiento tributario que sea mejor que el dispensado a los nacionales, residentes o empresas nacionales propiedad de o controladas por residentes. Esto, aunque ninguna cláusula del artículo 24° del MCOCCDE prohíbe la discriminación a la inversa (esto es, el peor tratamiento de los propios nacionales o residentes) se aclara que el artículo 24° del MCOCCDE en modo alguno pretende o puede ser utilizado para obtener tal efecto (párrafo 3 del CMC al artículo 24°).
5. El artículo 24° del MCOCCDE debe ser

interpretado en el contexto de otras disposiciones del CDI de forma que las medidas establecidas o expresamente autorizadas por el resto de preceptos del CDI no puede considerarse que violan alguna de las cláusulas del artículo 24° del MCOCDE incluso si sólo se aplican a no residentes. Al mismo tiempo, ninguna cláusula del artículo 24° debe ser interpretada en el sentido de que autoriza disposiciones que puedan vulnerar otros preceptos del CDI. Realmente, esta aclaración sólo persigue reafirmar la necesidad de dar una interpretación al artículo 24° del MCOCDE en el contexto global del CDI en el que se inserta, de manera que no existan contradicciones internas entre las disposiciones del CDI distributivas y la cláusula de no discriminación. Al mismo tiempo, estas aclaraciones sirven para reafirmar el carácter limitado del artículo 24° del MCOCDE frente a las tendencias a interpretar el mismo de una forma amplia (párrafo 4 del CMC al artículo 24°). Al mismo tiempo, en introducción conviene poner de manifiesto que el artículo 24° del MCOCDE, como en general, todo el MCOCDE, puede ser modificado o sufrir correcciones cuando los distintos Estados incorporan el mismo a su red de CDI. En este sentido, hemos considerado oportuno hacer una referencia a la práctica española para poner ejemplos de dónde existen variaciones en los CDI españoles con respecto al artículo 24° del MCOCDE.

2 La no discriminación por razón de la nacionalidad (artículo 24.1 del MCOCDE)

2.1. Introducción

El principio de no discriminación del artículo 24° del MCOCDE, junto con el párrafo 2 del mismo artículo, constituye una de las cláusulas de no discriminación por razón de la nacionalidad de dicho artículo. A efectos de determinar el significado y operatividad de este principio debemos aclarar la definición de nacional de un Estado contratante (ámbito subjetivo), los presupuestos que determinan la existencia de una discriminación (ámbito objetivo) y los tipos de comportamientos que se prohíben en el ámbito del artículo 24.1 del MCOCDE.

2.2. La definición del término nacional. Ámbito subjetivo

La utilización por los CDI del criterio de la nacionalidad como punto de referencia para determinar la existencia o no de discriminación puede plantear problemas, puesto que la legislación tributaria emplea como punto de conexión la residencia y no la nacionalidad. Entre otras cosas, la referencia a la nacionalidad determina que el ámbito subjetivo del artículo 24.1 del MCOCDE sea dis-

tinto al definido en el artículo 1° del MCOCDE, algo que vino a aclarar la segunda frase del artículo 24.1 del MCOCDE, añadida en 1977, para permitir la invocación del 24.1 a los nacionales no residentes en los Estados contratantes. No debe olvidarse, sin embargo, que el principio de no discriminación requiere que el nacional del otro Estado se encuentre en las mismas circunstancias o condiciones que el residente nacional del primer Estado, exigencia que limita enormemente los efectos del artículo 24.1 del MCOCDE puesto que:

1. Se permitirá el trato diferenciado de los nacionales de ambos Estados contratantes sobre la base de criterios distintos de la nacionalidad o por razón del lugar donde residen.

2. Se excluyen del ámbito de este principio reivindicaciones fundadas en la cláusula de la nación más favorecida (así, por ejemplo, un portugués no residente no podrá reivindicar en España el trato idéntico que se dispensa a un francés no residente).

El artículo 3.1.g) del MCOCDE aclara el significado del término nacional, de tal forma que la prohibición de no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE podrá ser invocada por los individuos que posean la nacionalidad o ciudadanía de uno de los Estados contratantes y por las personas jurídicas, sociedades de personas (*partnerships*) o asociaciones constituidas de conformidad con la legislación de uno de los Estados contratantes. El término "individuos" se refiere a las personas físicas, por lo que los mayores problemas pueden venir por las referencias a personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones. El artículo 3° del MCOCDE define los términos "persona" y "sociedad", pero no aclara el significado de "persona jurídica, sociedad de personas o asociación". Normalmente, la legislación interna de los Estados contratantes de carácter civil o mercantil definirá cuándo una entidad tiene personalidad jurídica o puede ser considerada como una sociedad de personas sin reconocimiento como tal, lo cual puede plantear problemas cuando las legislaciones de los dos Estados difieran o en relación con determinadas entidades sin personalidad (esto es, fondos de inversión o de pensiones, *trusts*, etc.).

En realidad, parece que la definición de nacional del artículo 3.1.g) del MCOCDE pretende incluir dentro de este término a todas las entidades, personas jurídicas o no, que deriven su estatus del ordenamiento jurídico de los Estados contratantes, por lo que, a estos efectos, no debieran surgir demasiados problemas cuando los dos Estados no califican a una entidad de forma idéntica en relación con la atribución o no de personalidad jurídica. Ahora bien, el MCOCDE no resulta demasiado claro a la hora de establecer los criterios sustantivos que atribuyen la nacionalidad a una sociedad de capital, de personas u a otros entes, por lo que, en este punto, sí que pueden surgir dificultades. No obs-

tante, la doctrina mayoritaria se inclina por considerar que, en el contexto de los CDI, la nacionalidad se vincula al lugar de constitución de la entidad o sociedad (criterio que, además, evita los problemas que a la luz del Derecho comunitario plantean las teorías relativas a la atribución de nacionalidad a las sociedades en función de su sede real o lugar de administración efectiva).

2.3. El ámbito objetivo del artículo 24.1 del MCOCDE. La comparabilidad de situaciones a efectos de determinar la existencia de una discriminación prohibida

La discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE requiere que los "nacionales" de un Estado contratante deban encontrarse "en las mismas circunstancias o condiciones, en particular con respecto a la residencia" que los nacionales del otro Estado contratante. Podría llamar la atención que los CMC dediquen un cierto esfuerzo a la explicación de esta expresión cuando parece obvio el significado que el principio de no discriminación tiene, pero dicha atención encuentra su justificación en el especial significado que adquiere la noción de discriminación en el contexto OCDE. Según los CMC:

1. La expresión "en las mismas condiciones" se refiere a los contribuyentes (personas físicas, jurídicas, sociedades de personas o *partnerships* y asociaciones) situadas, desde el punto de vista de la aplicación de las normas tributarias, en circunstancias/condiciones "sustancialmente similares" de hecho y de derecho. A este respecto, los Comentarios al artículo 24.1 del MCOCDE añadidos en 2008, párrafo 9, enfatizan que "en las mismas condiciones" puede referirse también a la situación tributaria de una persona. Tal sería el caso de las personas físicas nacionales de EE.UU., que se someten a tributación en este país por obligación personal incluso si no residen en EE.UU., tales nacionales no residentes no se encuentran en igualdad de condiciones, a efectos de aplicar las normas tributarias de EE.UU. (por ejemplo, a fin de tener en cuenta sus circunstancias personales), que los nacionales no residentes en EE.UU. de otros Estados, que, en principio, estarían sujetos a tributación en este país por obligación real de contribuir.

2. La referencia a "en particular con respecto a la residencia" tiene carácter meramente aclaratorio, puesto que un contribuyente residente y otro no residente no se encuentran en las mismas circunstancias. Es decir, un francés residente en España podría invocar el principio de no discriminación del CDI España-Francia, pero si fuera residente en Francia no podría invocar, a la luz de este principio, el mismo trato que España dispensa a los españoles residentes en su territorio. Los CMC de 2008 han querido dejar esta idea clara, de manera que subrayan que residentes y no residentes no se encuentran en

igualdad de condiciones y que la discriminación que pretende atajar el artículo 24.1 del MCOCDE no está vinculada a la distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir y las diferentes normas que se vinculan a una u otra modalidad de tributación. En realidad, como aclaran los CMC al artículo 24°, párrafo 17, la distinción residente – no residente es la piedra angular del MCOCDE y, en general, de los CDI, ya que su estructura y sistemática no podría entenderse sin una diferenciación entre ambas categorías de contribuyentes, por lo que el artículo 24.1 parte de la premisa de que tal diferenciación es perfectamente válida (de esta forma, la discriminación sólo puede producirse, por un lado, entre nacionales – residentes y no nacionales – residentes o, por otro, entre nacionales no residentes y no nacionales no residentes cuando la nacionalidad es el criterio relevante para un trato dispar).

En particular, se ha pretendido aclarar en 2008 la situación de las personas jurídicas, sobre todo, las sociedades mercantiles. A estos efectos, los nuevos Comentarios precisan que, en el caso de las personas jurídicas, nacionalidad significa que una entidad deriva su estatuto, como tal, del Derecho en vigor en ese Estado, normalmente el Estado de incorporación o registro. La residencia fiscal está vinculada, con carácter general, no sólo a la incorporación o registro, sino también a la presencia en un Estado de la sede de dirección efectiva. Por ello, es preciso distinguir, en el caso de las sociedades las discriminaciones fundadas en la nacionalidad de aquellas vinculadas a la residencia de la sociedad o persona jurídica, puesto que las primeras estarían prohibidas por el artículo 24.1 pero las segundas no. De esta forma, dos sociedades que no son residentes del mismo Estado a los efectos del artículo 4° del CDI específico no estarían en las mismas circunstancias “en particular, con respecto a la residencia” y su tratamiento diferenciado no resultaría prohibido por el artículo 24.1 del MCOCDE. A contrario puede leerse igualmente, y esto no lo aclaran los comentarios más que por vía de ejemplos, que allí donde las dos sociedades tienen nacionalidades distintas (esto es, porque se constituyeron cada una en uno de los Estados contratantes) pero residen en el mismo Estado parte del CDI (porque en él tienen su sede de dirección efectiva) no pueden ser tratadas de manera diferenciada por tener una distinta “nacionalidad” (vinculada al lugar de constitución de la sociedad). Son varios los ejemplos que dan los CMC, en los párrafos 19 a 25 para aclarar la situación de las personas jurídicas:

Ejemplo 1: la denegación del método de exención a una sociedad con sede de dirección efectiva en el Estado A, que recibe dividendos procedentes de una filial situada en ese mismo Estado, cuando tales dividendos estarían exentos si fueran recibidos por una sociedad matriz consti-

tuida en A es contraria al artículo 24.1 del MCOCDE.

Ejemplo 2: Si, sin embargo, en el mismo caso planteado en el ejemplo 1, y de acuerdo con un CDI firmado entre los Estados donde se constituyó la sociedad y donde tiene su sede de dirección efectiva, la sociedad fuera residente en su Estado de incorporación (regla que se aparta de la prevista en el artículo 4.3 del MCOCDE), en ese caso, el distinto tratamiento de las sociedades se fundaría en la residencia – no residencia de las mismas, por lo que no sería contrario al artículo 24.1. del MCOCDE.

Ejemplo 3: Se trata de un caso cuya relevancia y formulación plantea algunas dudas. El Estado A, que utiliza el criterio de la incorporación para considerar a las sociedades residentes en su territorio, aplica a las sociedades no residentes de países con los que no tiene CDI un impuesto del 3 por 100 sobre el valor de la propiedad inmobiliaria que tienen en su territorio. El Estado A tiene un CDI en vigor, que sigue el MCOCDE, con el Estado B, que, a su vez, utiliza como punto de conexión el criterio de la sede de dirección efectiva. Una sociedad incorporada en el Estado B pero que tiene su residencia en un Estado tercero no puede reclamar que de acuerdo con el artículo 24.1 del CDI entre A y B no se le aplique el impuesto del 3 por 100 ya que esta sociedad no se encuentra en las mismas circunstancias que las residentes en A en relación con su residencia, por ejemplo, por lo que respecta al acceso a la información sobre la renta derivada del inmueble. Lo cierto es que la formulación del ejemplo no parece la más correcta: si la sociedad que reclama el acceso al CDI entre A y B es residente de un tercer Estado no podrá reclamar la protección del artículo 24.1 de tal CDI, si, por el contrario, es residente de B, aunque tiene doble residencia en un tercer Estado, desconocemos por qué razón la situación es distinta con respecto al acceso a información (en presencia de un artículo 26° del MCOCDE) y, al mismo tiempo, al tratarse de una sociedad no residente en A no tendría acceso a la protección que el artículo 24.1. reconoce.

Ejemplo 4: De acuerdo con la legislación del Estado A las sociedades incorporadas en ese Estado son residentes, tal Estado tiene un CDI con B que sigue el artículo 4° del MCOCDE excepto en relación con el artículo 4.3., que dispone que si una persona jurídica es residente de ambos Estados, será considerada como residente del Estado de incorporación. Si el Estado A aplicara un impuesto sobre las nóminas en el que todas las sociedades que empleen a trabajadores de ese Estado gozan de un tipo reducido y tal tipo sólo

resulta aplicable a las sociedades incorporadas en A, la aplicación de los tipos más elevados a una sociedad incorporada en B podría generar una discriminación prohibida por el artículo 24.1, ya que, en este caso, la residencia en otro Estado no es una circunstancia relevante a los efectos de otorgar un tratamiento diferenciado en el impuesto sobre las nóminas y se estaría vulnerando el artículo 24.1.

Ejemplo 5: De conformidad con la legislación interna del Estado A, las sociedades incorporadas o con sede de dirección efectiva en ese Estado son residentes en él. Según la legislación del Estado B, las sociedades incorporadas en ese Estado tienen allí su residencia fiscal. El CDI entre A y B es idéntico al MCOCDE excepto porque el artículo 4.3. dispone que las sociedades doblemente residentes se considerarán residentes a efectos del CDI sólo en el Estado donde se constituyeron. La legislación del Estado A dispone que las sociedades constituidas y con sede de dirección efectiva en ese Estado pueden consolidar su renta a efectos fiscales si son parte de un grupo de sociedades que tiene accionistas comunes. La sociedad X, constituida en B, pertenece al mismo grupo que otras dos sociedades constituidas en A, y las tres sociedades tienen su sede de dirección efectiva en A. En este supuesto, al no haberse constituido en A, la sociedad X no podrá consolidar su renta con las otras dos sociedades. A pesar de ser residente en A de acuerdo con su legislación interna, la sociedad X se considerará residente en B a efectos del CDI entre A y B, por lo que no se encontrará en las mismas circunstancias que las sociedades residentes en A y, en consecuencia, no podrá reclamar la facultad de consolidar sus cuentas con las otras dos sociedades residentes en A de acuerdo con el artículo 24.1 del MCOCDE. La residencia en B a efectos del CDI es claramente relevante en este supuesto, ya que, por ejemplo, el Estado A no podrá someter a gravamen ciertas rentas que X obtenga en A al aplicar el artículo 7° ó 10° del CDI A-B.

3. Al aplicar el apartado 1 del artículo 24° del MCOCDE lo realmente relevante es si dos personas que son residentes del mismo Estado son tratadas de forma diferente solamente porque tienen una nacionalidad distinta. En este sentido, los CMC aclaran que, si a los efectos de tener en cuenta las circunstancias familiares, un Estado distingue entre sus nacionales en función de si residen o no en su territorio, ese Estado no está obligado a dar a los nacionales del otro Estado que no residen en su territorio el mismo tratamiento que dispensa a sus nacionales residentes, únicamente debería extender a los nacionales del otro Estado el mismo tratamiento que dispensa a sus nacionales que residen

en el territorio del otro Estado contratante. Por otra parte, también se aclara que el principio de no discriminación no implica que en un Estado contratante se deba otorgar a los nacionales del otro Estado contratante el mismo trato que se dispense a sus nacionales que residan en un tercer Estado (esto es, España no tiene que tratar necesariamente de la misma forma al nacional francés residente en Francia y al nacional portugués residente en Portugal, o al español residente en Portugal). Básicamente, entonces, parece que la OCDE interpreta los términos “en las mismas condiciones” en el sentido de que impide la comparación con residentes no sólo del otro Estado contratante, sino también de terceros Estados.

4. Los CMC excluyen del ámbito de aplicación de este principio, los siguientes supuestos: a) un Estado contratante no tiene que tratar de forma idéntica a las entidades públicas del otro Estado contratante cuando prevea un régimen tributario específico para sus autoridades públicas (párrafo 10 de los CMC al artículo 24.1);

b) tampoco existe obligación de extender a las entidades privadas sin finalidad lucrativa del otro Estado contratante el régimen especial a efectos tributarios que se regule para las instituciones del primer Estado contratante (párrafo 11 de los CMC al artículo 24.1).

En realidad, los CMC nos indican que se trata de supuestos en los que las entidades de uno y otro Estado no se encuentran en las mismas circunstancias o condiciones, puesto que los regímenes tributarios especiales, para entes públicos o sin finalidad lucrativa, se justifican en atención a fines propios que sólo las entidades del Estado contratante que ofrece el régimen pueden cumplir (véase párrafos 12 y 13 de los CMC al artículo 24°).

La expresión “en las mismas condiciones” del artículo 24.1 del MCOCDE se vincula a la residencia del contribuyente. La referencia a la residencia sólo puede interpretarse en el sentido de que la no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE exige que ambos contribuyentes (sujeto que invoca la discriminación y contribuyente objeto de comparación) se encuentren en las mismas circunstancias de hecho y de derecho (como, por otra parte, aclaran los propios Comentarios) y este dato hace que el significado del principio de no discriminación en el ámbito del artículo 24.1 del MCOCDE sea especial, puesto que contribuyentes que se encuentren en una misma situación de hecho (esto es, accionistas que obtienen dividendos) podrán ser tratados de forma diferenciada (esto es, integrando el impuesto sobre la renta de los individuos residentes con el impuesto sobre sociedades, pero excluyendo tal integración en el caso de dividendos obtenidos por no residentes) si no se encuentran en la misma situación de derecho (residencia). Con esta especial configuración ciertas discriminaciones (esto es, cualquier tratamiento diferen-

ciado entre el residente y el no residente), en el sentido usual del término, se encuentran permitidas en el MCOCDE (y están prohibidas desde la óptica de otros principios de no discriminación que no tienen este significado restringido: éste es el caso del Derecho comunitario). La propia DGT en las contestaciones a ciertas consultas, ha aclarado que el equivalente al artículo 24.1 del MCOCDE en los CDI españoles exige que el sujeto que invoca la no discriminación se encuentre en condiciones de hecho y de derecho similares (esto es, CCDGT del 24 de octubre de 2002, ante el CDI España-Canadá; y del 21 de enero de 2003, ante el CDI España-Italia; del 21 de octubre de 2004, relativa también al CDI España-Canadá). En este sentido, la STS del 18 de mayo de 2005, que justificó la aplicación del principio de no discriminación del indebidamente pagado a residentes y no residentes en el principio de no discriminación del CDI España-EE.UU., es un caso claro de incomprensión del significado y presupuestos de aplicación de este principio.

Podría pensarse que, con esta configuración del principio de no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE, éste se convierte en una norma absolutamente irrelevante. Probablemente, así sea en el caso de impuestos directos de naturaleza personal, en los que la residencia se convierte en un elemento importantísimo en la configuración del propio hecho imponible y lleva a distinguir entre obligación personal y real. Sin embargo, en los tributos donde la residencia no sea un elemento configurador del hecho imponible –esto es, impuestos indirectos– el principio de no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE cobra toda su importancia, puesto que la residencia no será un dato relevante para determinar si existe o no discriminación.

Por último, el principio de no discriminación, como aclara la segunda frase del artículo 24.1 del MCOCDE, puede ser invocado por nacionales no residentes de uno de los dos Estados contratantes y así lo aclara también el párrafo 6 de los CMC. Ahora bien, el nacional no residente de los dos Estados, para invocar el principio de no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE debe encontrarse en igualdad de condiciones con respecto al contribuyente hipotético con el que desee ser comparado a los efectos de conseguir la igualdad de trato.

2.4. Las discriminaciones prohibidas por el artículo 24.1 del MCOCDE

El artículo 24.1 del MCOCDE prohíbe la exigencia de “impuestos u obligaciones relativas al mismo que no se exijan o que sean más gravosos” que los impuestos sobre los nacionales del Estado donde se alega la discriminación. Los CMC, párrafos 9 y 10, a este respecto, manifiestan lo siguiente:

1. La formulación negativa de esta expresión es deliberada.
2. La expresión empleada adopta un sig-

nificado idéntico al supuesto en el que se obligara a los Estados contratantes a conceder el mismo tratamiento a sus respectivos nacionales, pero, como el objetivo principal de esta cláusula es la prohibición de la discriminación de los nacionales del otro Estado contratante, nada se opone a que el primer Estado, por razones especiales o con la finalidad de cumplir con una disposición especial de un CDI, conceda ciertas facilidades a los extranjeros que no se aplican a sus propios nacionales.

3. En definitiva, la expresión viene a significar que, cuando un “impuesto” se exige a los nacionales y a los extranjeros en las mismas circunstancias, debe ser exaccionado de idéntica forma en relación con las modalidades de determinación de la base imponible y la liquidación, el tipo impositivo y, finalmente, las formalidades relativas al impuesto (declaraciones, pagos, plazos, etc.). Ni las normas sustantivas ni las procedimentales pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

Hay que tener en cuenta que el artículo 24.3 del MCOCDE utiliza otra expresión similar a la que estamos analizando (“no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado”) y que el artículo 24.5 MCOCDE emplea una expresión idéntica a la que utiliza el artículo 24.1 del MCOCDE. En el ámbito del artículo 24.5 del MCOCDE la expresión debe tomar el mismo significado que en el artículo 24.1 del MCOCDE, mientras que la expresión similar pero no idéntica del artículo 24.3 del MCOCDE tiene un significado propio y peculiar (véase los CMC al artículo 24.3 y, en relación con el término “impuesto”, los CMC al artículo 24.6).

La determinación del significado de la discriminación prohibida no plantea grandes dudas interpretativas, pero hay algunas cuestiones dignas de mención:

1. La discriminación positiva (trato más favorable) del nacional del otro Estado contratante se permite en el ámbito del artículo 24.1 del MCOCDE, lo prohibido es la discriminación negativa.
2. El artículo 24.1 del MCOCDE contiene dos prohibiciones de discriminación diferenciadas: (1) no se podrán exigir al nacional del otro Estado contratante tributos distintos o que sean más gravosos (en las normas relativas a la determinación de la base imponible, los tipos impositivos, las deducciones, etc.) que los exigidos a los nacionales; (2) no resultará posible exigir a los nacionales del otro Estado obligaciones formales o accesorias (declaraciones, plazos, formas de pago, etc.) más gravosas que las impuestas a los nacionales (CMC, párrafo 10).
3. La finalidad que la norma nacional discriminatoria pretenda alcanzar no será relevante a los efectos de apreciar la existencia de una discriminación prohibida.

Lo realmente relevante será el efecto discriminatorio de la norma, no el fin de la misma.

4. Nunca serán discriminatorios los tratos diferenciados que consagre el propio CDI.

2.5. Los convenios de doble imposición españoles

El CDI España-Australia 1992 es el único que no incluye un artículo sobre no discriminación, si bien el Protocolo adicional dispone que si Australia concluyera con un tercer Estado un CDI que incluya una cláusula sobre no discriminación, Australia informará a España de este hecho y entablará negociaciones para disponer el mismo trato para el Reino de España. Este hecho ya se ha producido, puesto que el CDI Australia-Reino Unido de 2003, en su artículo 24º, incluye una cláusula de no discriminación que sigue, básicamente, el artículo 24 del MCOCDE.

Por lo general, los CDI españoles siguen fielmente el artículo 24.1 del MCOCDE, si bien algunos, sobre todo los anteriores a la revisión de 1992, siguen conteniendo la definición de "nacional" en el equivalente al artículo 24º del MCOCDE en lugar de en el artículo 3º. Hay también varias particularidades reseñables. Es frecuente que los CDI españoles, anteriores y posteriores al MCOCDE de 1977 (esto es, artículo 24.1 Alemania; artículo 24.1 Austria; artículo 24.1 Brasil; artículo 24.1 CDI Canadá; artículo 25.1 Cuba; artículo 25.1 Ecuador; artículo 24.1 Finlandia; artículo 24.1 Italia; artículo 24.1 Marruecos; artículo 24º México; artículo 24.1 Vietnam; artículo 23.1 Malasia), no incluyan en el equivalente al artículo 24.1 la cláusula de extensión del principio de no discriminación a los nacionales no residentes en ninguno de los Estados contratantes, pero, puesto que tal frase tiene efectos interpretativos, su exclusión no plantea muchos problemas. Ahora bien, habrá que estar también a la posición que mantenga el otro Estado contratante, si entiende que el ámbito de aplicación del precepto se encuentra limitado por el artículo del tratado equivalente al artículo 1º del MCOCDE.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo del principio de no discriminación del artículo 24.1 del MCOCDE resulta reseñable, en relación con las sociedades, que algunos CDI españoles permiten considerar como nacionales no sólo a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de uno de los Estados contratantes, sino también a aquellas que, de conformidad con otros criterios (esto es, sede de dirección efectiva) tengan la nacionalidad de uno de los Estados contratantes (esto es, artículo 24.3 Alemania 1966; artículo 3.1.h) China; artículo 3.1.h) Filipinas; artículo 3.1.c) CDI España-Reino Unido 1975; artículo 3.1.i) CDI España-Suecia 1976).

También algunos CDI españoles, anteriores o posteriores a 1992, (esto es, artículo 24.1 Alemania, artículo 25º Austria, artículo

24º Brasil, artículo 24.1 Bulgaria, artículo 24.1 Checoslovaquia, artículo 25º China, artículo 25º EE.UU. artículo 24.1 Filipinas, artículo 25º Hungría, artículo 26º India de 1993, artículo 24.1 Irán, artículo 24º Irlanda, artículo 25º Luxemburgo; artículo 26º Reino Unido, artículo 24º Tailandia; artículo 24.1. Vietnam) omiten la referencia a "en particular con respecto a la residencia" tras la expresión "en las mismas condiciones/circunstancias". La ausencia a esta mención no tiene efectos sustantivos, puesto que la referencia a residencia, más bien, aclara lo que ya se podía intuir o interpretar en versiones anteriores del artículo 24º del MCOCDE. El CDI España-India de 1993, artículo 26.1, aclara que la situación de comparabilidad entre nacionales exige que los nacionales de ambos Estados se encuentren "en las mismas circunstancias y reúnan las mismas condiciones", una diferencia con el MCOCDE que no tiene efectos sustantivos.

Otros CDI (artículo 24.2 Alemania, artículo 24.3 Canadá, artículo 24.5 Filipinas, artículo 25.5 Israel, artículo 24.2 Marruecos, artículo 25.5 Reino Unido; artículo 24.2 Suiza; artículo 24.5 Tailandia) especifican que determinadas deducciones o beneficios fiscales (por circunstancias familiares) son o no aplicables a los nacionales del otro Estado contratante si residen en el territorio del otro Estado o no se aplican si no son residentes. Nuevamente, se trata de una cláusula con una finalidad aclaratoria que no tiene un contenido sustantivo propio y añade poco al equivalente al artículo 24.1 del MCOCDE.

El CDI con Polonia de 1979, artículo 24.1, especifica que los "ciudadanos" de un Estado contratante "no estarán sujetos en el otro Estado contratante a ningún impuesto o a cualquier otro requisito con él que fuera distinto o más gravoso que el impuesto y los requisitos concomitantes a los que los ciudadanos del otro Estado contratante estuvieren o pudieren estar sujetos en las mismas circunstancias". Se pueden apreciar dos divergencias con el MCOCDE. Por una parte, el artículo 24.1 CDI España-Polonia se refiere a "ciudadanos" y no a "nacionales" como el artículo 24º del MCOCDE. Esta diferencia determina, al no definir el CDI el término ciudadanos, que se deba acudir a la legislación interna a la hora de precisar el significado de este término, por lo que las personas jurídicas parece que quedan excluidas del ámbito de aplicación del artículo 24.1 del CDI España-Polonia. Por otra parte, la expresión empleada para definir la discriminación prohibida es ligeramente distinta a la propia del artículo 24.1 del MCOCDE, sin que, en este caso, su significado sea distinto.

Las peculiaridades más significativas, en relación con el artículo 24.1 del MCOCDE, de la red española pueden encontrarse en el CDI con EE.UU. y en el CDI con Francia. El artículo 25.1 del CDI con EE.UU. añade como tercera frase (a las dos propias del artí-

culo 24.1 del MCOCDE), la siguiente: "Sin embargo, a los efectos de la imposición de los Estados Unidos, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24º (deducciones por doble imposición), un nacional de los Estados Unidos que no sea residente de los Estados Unidos y un nacional de España que no sea residente de los Estados Unidos no están en las mismas circunstancias". En realidad, esta frase, simplemente, quiere decir que un ciudadano de EE.UU. no residente en este país no se encuentra en las mismas condiciones que un ciudadano del otro Estado contratante residente de este Estado contratante puesto que el primero está sometido a tributación en EE.UU. por el principio de renta mundial, mientras que el segundo no, una diferencia de circunstancias que también sería relevante en el contexto del MCOCDE. Lo anterior no significa que si un ciudadano español es residente en EE.UU. no pueda invocar la protección de este principio.

El CDI con Francia contiene dos particularidades. Por un lado, el artículo 25.1 limita sus efectos a las personas físicas, con lo cual se eliminan los problemas en relación con las personas jurídicas, y el Protocolo adicional aclara qué se entiende por "en las mismas condiciones" (para ello, el nacional del otro Estado debe ser residente en el primer Estado). Tal posición enlaza con la reserva que Francia ha realizado al artículo 24.1 del MCOCDE, según la cual, limita el ámbito de aplicación de este artículo a los individuos, teniendo en cuenta la jurisprudencia de este país y que los párrafos 3 a 5 protegen ampliamente a las sociedades. Por otro lado, el artículo 25.6 del CDI España-Francia de 1995 permite que el Estado o los entes territoriales que ejerzan una actividad distinta de la industrial o comercial del otro Estado contratante tengan acceso a las mismas exenciones aplicables a sus entes públicos por el otro Estado contratante, aunque esta cláusula excluye su aplicación a las tasas ("las disposiciones del presente apartado no se aplican a los impuestos debidos en contrapartida a los servicios prestados").

Los CDI con los antiguos Estados del bloque de la URSS, con frecuencia, añaden a su artículo en materia de no discriminación disposiciones que excluyen de su ámbito de aplicación a los sistemas de imposición relativos a las empresas socializadas (CDI con Polonia de 1979, artículo 24.6 y artículo 26.5 del CDI con Rumanía de 1979).

Por último, el CDI España-Arabia Saudí no contiene un artículo sobre no discriminación, la introducción del mismo en el CDI queda condicionada al hecho de que Arabia Saudí introduzca un impuesto sobre la renta aplicable a sus nacionales residentes o para el caso de que el impuesto existente se modificara en ese sentido.

DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO DE LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL Y LOS CDI

CONSECUENCIA EN LA TRIBUTACIÓN EN EL PERÚ POR BENEFICIOS EMPRESARIALES DE SUJETOS NO DOMICILIADOS

(TERCERA PARTE^(*))

4 IR por beneficios empresariales de residentes en Chile o Canadá que no son considerados establecimientos permanentes en el régimen normativo peruano

Luis Alberto Durán Rojo (**)

4.1 El tratamiento actual

En primer lugar, debemos señalar que en el caso de operaciones por las que un SND obtiene beneficios empresariales distintos a bienes inmuebles, actividades de transporte (terrestre, marítimo y aéreo), dividendos, intereses o regalías, es requerimiento de primer nivel para el Sujeto Domiciliado en el Perú (que es su cliente), tener certeza de que aquel califica como RECDI, de modo que en aplicación del CDI-Chile y del CDI-Canadá: (i) no deba hacer retención en fuente porque dicho RECDI no califica como EP para efectos del respectivo CDI (EP según CDI), (ii) no deba hacer retención en fuente porque dicho RECDI califica como EP para efectos del Régimen normativo del IR (EP según el RLIR) y por lo tanto actúa como contribuyente en el Perú bajo el modelo conglobante, o (iii) se constituya en agente retenedor porque el RECDI califica como EP para efectos de los CDI (EP según CDI) pero no para efectos del Régimen normativo del IR (EP según RLIR), caso en que el Estado recibe el Impuesto correspondiente bajo el modelo analítico o de retención en fuente.

En el diseño del Derecho Tributario Internacional, la incertidumbre del Sujeto Domiciliado sobre la situación de residencia del SND en el otro Estado

contratante de un CDI se ve eliminada por la vigencia de la certificación de Residencia Fiscal, que es el procedimiento para probar que el SND es residente en el Estado de residencia a fin de que este pueda invocar el derecho para que le sea aplicable un CDI. Al respecto, MONTERO ha señalado que “en esa situación, la invocación por parte de un contribuyente de su derecho a que le sea aplicado un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que será normalmente bilateral, precisará, de ordinario, de la acreditación por parte de uno de los dos Estados contratantes de la condición del sujeto como residente propio”⁽¹⁰²⁾.

En buena cuenta se trata de un elemento probatorio de la residencia fiscal, el mismo que puede hacerse conforme a alguno de los dos sistemas establecidos en la legislación comparada:

(i) El modelo formal, conforme al cual el Estado exige el cumplimiento de ciertos requisitos o pre-requisitos formales para el acceso a los beneficios del CDI y extiende un “Certificado de Domicilio Fiscal”.

(ii) El modelo material, donde no es necesaria, en principio, ninguna formalidad para beneficiarse del CDI, pero hay que disponer de los suficientes elementos probatorios de la situación respectiva, tanto en poder del agente retenedor como del SND, en caso que se solicite por las autoridades tributarias⁽¹⁰³⁾.

Para efectos de lo que venimos reflexionando, en Chile se ha implementado desde el año 2004 un procedimiento para que los Residentes en dicho país tramiten ante el SII la emisión del Certificado de Residencia Fiscal⁽¹⁰⁴⁾ y en el caso canadiense ello opera a partir de una solicitud. En el Perú, los procedimientos y reglas relativos al referido Certificado de Residencia Fiscal se han establecido por medio del D. S. N° 90-2008-EF, publicado el 4 de julio de 2008 y de la R. de S. N° 230-2008/SUNAT, publicada el 13 de diciembre del mismo año.

En concreto, conforme a dichas disposiciones, se han establecido reglas respecto a la sustentación en el Perú por parte de un RECDI no domiciliado,

(*) La primera y segunda partes de este Informe se publicaron en los Suplementos *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 4, julio de 2008, págs. 21 a 27 y N° 5, mayo de 2009, págs. 31 a 38.

(**) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), con estudios de Maestría en Derecho con mención en Derecho Constitucional en la misma Universidad. Doctorando en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Castilla - La Mancha (España). Profesor de Derecho Tributario del Departamento de Derecho de la PUCP. Director de la Revista *Análisis Tributario*. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la International Fiscal Association (IFA) – Grupo Peruano.

(102) MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. *La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales*. Cuadernos de Formación IEF, 2° época, vol. 3, 2007, op. cit., pág. 168.

(103) BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. *Informe de Misión relativo a Perú del Proyecto de Cooperación Técnica Regional ATN/FG-9141-RS: “Fomento a la Inversión: Recomendaciones de mejoras en la(s) unidad(es) internacional(es) de la Administración Tributaria”*, octubre de 2006, pág. 15.

(104) Ver la Circular N° 17 del Servicio de Impuestos Interno (SII), del 30 de marzo de 2004. Asimismo, la Circular N° 57 del 31 de octubre de 2005, mediante la cual se implementa un procedimiento vía Internet.

de su condición de residente en otro Estado Contratante de CDI celebrado por el Perú. También hay reglas relativas a como se acredita la residencia en el Perú para que el RECDI domiciliado aquí pueda sustentar tal condición en el otro Estado Contratante⁽¹⁰⁵⁾.

Ahora bien, en cuanto a la manera como deben tributar los EP según CDI, éstos deberán satisfacer los requisitos establecidos en nuestra legislación para que configuren como un EP peruano (EP según el RLIR) y tributen de manera directa. En ese sentido, como se ha podido ver nuestra legislación no cuenta con un concepto objetivo para definir al SND como EP como sí lo tiene nuestro Modelo Peruano y los CDI que tenemos vigentes –es decir, los referidos a obras, proyectos de construcción, instalaciones o montajes; y la prestación de servicios por parte de un RECDI–, por lo cual en dichos casos no podrían calificar como EP según el RLIR.

En tal sentido, conforme hemos señalado en los párrafos anteriores, especialmente por la lógica de aplicación del CDI a la legislación interna, correspondería que se realice la retención en la fuente aplicando la tasa del IR sobre la renta bruta, esto es sobre el ingreso total que ha de percibir el RECDI, como se señala en la LIR y su RLIR⁽¹⁰⁶⁾.

Sin embargo, ha habido opiniones contrarias⁽¹⁰⁷⁾, incluso de nuestra Administración Tributaria nacional vía la emisión del Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000⁽¹⁰⁸⁾, conforme a las que se considera que dichos RECDI deberían tributar como un EP en concordancia con nuestra legislación, aun cuando de acuerdo a ella no califiquen como tales. El principal argumento que se ha esgrimido para tal afirmación es el referido a la consideración de los Tratados como normas internas con rango de ley y por lo cual son de aplicación supletoria, para llenar el supuesto vacío del concepto de EP en la LIR.

No compartimos esa opinión porque como hemos señalado en el presente trabajo, ni de la finalidad ni de las normas de los CDI se desprende que se exija una forma determinada de tributación de los SND que generan rentas a través de un EP según CDI, y más bien estos Tratados dejan al Estado con Facultad de Imposición para que aplique plenamente su legislación, dentro

de las limitaciones, finalidades y demás normas que regulan dicha facultad en el CDI. Asimismo, el propio artículo 5° de los CDI vigentes en el Perú ha circunscrito los alcances de la descripción de EP a su radio de actuación, por lo que extenderlo más allá de ello lo desvirtuaría⁽¹⁰⁹⁾.

Ahora bien, bajo esta perspectiva, el problema proviene de que el procedimiento de retención siempre implicará un pago en exceso, por lo que no coincidiría en ninguna forma con lo señalado en el artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú; en tal sentido, queda la interrogante respecto a la manera cómo debería operar la aplicación de dicho artículo 7° de los citados CDI, a fin de no desnaturalizar con ello la finalidad de dichos Tratados; así como tampoco la causa y finalidad de la obligación de los agentes de retención.

Desde nuestra perspectiva y como señalamos líneas atrás, la aplicación de la norma interna debe realizarse dentro del marco, bajo los límites y finalidades del CDI; es así que debe aplicarse los apartados 2 y 3 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú para efectos de la determinación de los beneficios del EP según CDI, respecto al cual se señala que se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del EP, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el EP como en otra parte.

Al respecto, hay quienes abogan porque la deducción antes citada se aplique de manera directa cuando el Sujeto Domiciliado practique la retención, es decir, que ésta no se realice sobre la renta bruta sino que se reconozcan los gastos referidos para determinar la utilidad sobre la cual se aplicará la retención⁽¹¹⁰⁾.

Dicho planteamiento, visto desde la perspectiva de los RECDI podría ser adecuado pues “no existe ninguna justificación jurídica para que el monto de la obligación del Agente de Retención sea mayor a la deuda tributaria”⁽¹¹¹⁾, pero ello no es igual si se ve desde la perspectiva de quien actúa como Agente de Retención. Efectivamente, dicha posición no se encuentra acorde a la lógica que hemos presentado sobre la relación de las normas del CDI con la legislación nacional y el propósito que cumple el concepto de EP para dichos Tratados.

Asimismo, no lo consideramos adecuado teniendo en cuenta que la obligación del responsable solidario como Agente de Retención es independiente de la que tiene el contribuyente por realizar el hecho generador del IR; son obligaciones distintas que si bien se relacionan respecto de una determinada manifestación de riqueza, ello no implica que se comprendan como interdependientes.

En tal sentido, como adelantamos, el Deber de practicar retención y los sucedáneos del mismo (establecimiento de responsabilidad solidaria del Agente de

(105) Para mayor conocimiento de dichas reglas sugerimos revisar: DURÁN ROJO, Luis. “Uso del Certificado de Residencia en el marco de CDI celebrados por el Perú”. EN: *VECTIGALIA*, Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP, año 5, N° 5, setiembre de 2009, págs. 105 a 112.

(106) Conforme al artículo 76° de la LIR, dado su parafraseo, la retención sobre la renta bruta es considerada como “renta neta”. Para efectos de la presente ponencia usaremos “renta bruta” para hacer hincapié en que la retención al SND, en este caso, se hace sobre el ingreso total sin admitir deducciones.

(107) Cf. GONZÁLEZ AZÓCAR, Osiel. *El Estatuto del Establecimiento Permanente en Chile*. EN: www.ifachile.cl.

(108) Ver: DURÁN ROJO, Luis. “Beneficios Empresariales de Establecimientos Permanentes en el marco del CDI Perú-Chile”. EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 237, octubre de 2007, págs. 13 a 18. En dicho artículo se hace un análisis del Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 emitido por SUNAT y del Oficio N° 2.890 del 4 de agosto de 2005, emitido por la SII chilena, mediante los cuales se analizan casos semejantes en que el RECDI es considerado como EP por el CDI-Chile de acuerdo al concepto objetivo.

(109) VOGEL entiende que el concepto de EP definido en el MOCDE, similar a los CDI vigentes en el Perú, no puede servir para interpretar el Derecho Interno ni viceversa. Cf. VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, pág. 282: “The permanent establishment concept is defined in the convention and, therefore, when interpreting it, recourse may, as a rule, not be had to domestic law... Even if the definitions are literally the same in domestic law and in the DTC to be applied, domestic law cannot contribute anything to the interpretation of the treaty definition... It is only to the extent that the (auxiliary) concepts used in a DTC’s definition of the term ‘permanent establishment’ in turn are not capable of being explained by referring exclusively to the treaty that recourse may be had to domestic law for the interpretation of such auxiliary concepts, due regard being had to the principles laid down in Art. 3(2)”.

(110) Cf. las referencias que se hace sobre dichas posiciones ZEGARRA, Juan Carlos. “La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de los servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición”. EN: *IPDT, Libro IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 2006.

(111) ZEGARRA VÍLCHEZ, Juan Carlos. *Op. cit.*, pág. 363.

Retención o aplicación de sanción por comisión de infracciones, que son de carácter formal) derivan del Deber Constitucional de Contribuir, y en esa medida no pueden ser exigencias excesivamente onerosas, sin precisión adecuada respecto a sus alcances y, especialmente, han de constituirse como supletoria a la actividad que al Estado le corresponde realizar⁽¹¹²⁾.

Por eso, el argumento bajo comentario (retención sobre renta neta) no sólo debe ser rechazado por un problema de contenido legal del Deber de Colaboración Tributaria en vía de retención tributaria, sino por uno de orden constitucional, ya que es una excesiva carga al Deber de Colaboración del Agente de Retención, lo que lo vuelve inadmisibles en términos constitucionales.

Decimos ello en primer lugar porque aceptar la determinación de la utilidad que corresponde a los RECDI por vía de retención del Agente de Retención implica otorgarle a este sujeto la carga de reconocer y verificar qué gastos son necesarios, cuáles se encuentran efectivamente vinculados al EP para la generación de las rentas que sean atribuidas, y cuáles de ellos se encuentran respaldados de manera fehaciente. Esto implicaría que el Agente de Retención efectúe una labor que le corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, ya que en el supuesto que se acepte que él puede hacer la retención sobre la base del monto de los beneficios luego de la referida deducción, entonces es a él a quien en un primer momento el contribuyente SND tendrá que presentar sus registros y sustentar sus gastos, máxime si él es responsable solidario por el pago del IR.

Entonces, en vista de los alcances del Deber de Colaboración Tributaria, no puede aceptarse una pretensión en la actualidad (vía supuesta interpretación) o en el futuro (por una modificación normativa) que exigiera al Agente de Retención, a través de Declaración Jurada, determinar una utilidad neta para efectos de realizar la retención en aplicación del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú, debido a que se trata de una carga excesiva de tal Deber, y por ende inconstitucional.

En este punto, es importante recordar lo señalado en el Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000, el cual consi-

dera que las entidades que configuran un EP de acuerdo al CDI también se considerarán como tales para efectos de la ley interna. Respecto de los alcances de dicha consulta, conforme al segundo párrafo del artículo 94° del Código Tributario, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 135-99-EF, el pronunciamiento que emita la SUNAT en respuesta a las Consultas Institucionales que se le planteen, en el marco del artículo 93° de dicha norma, sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

En tal sentido, los agentes fiscalizadores de la Administración Tributaria nacional aplicarán el referido criterio en el procedimiento de fiscalización tributaria de Sujetos Domiciliados, de manera que les desconocerían el gasto deducible, aduciendo lo prescrito en el inciso j) del artículo 44° de la LIR en razón vista de la inexistencia de un comprobante de pago emitido por los RECDI conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago peruano⁽¹¹³⁾.

Evidentemente, la actuación del agente fiscalizador se hace en cumplimiento de lo señalado en ese informe por mandato del artículo 94° del Código Tributario, lo que lamentablemente ocasionará una contención con los Sujetos Domiciliados implicados, en la vía del procedimiento contencioso-tributario, quienes seguramente acabarán siendo amparados por el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial.

Por los argumentos esgrimidos a lo largo del presente documento, es que consideramos que la posición de nuestra Administración Tributaria no se encuentra conforme a nuestra legislación por lo que esperamos que se deje sin efecto los alcances del mencionado Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 a la brevedad posible. En efecto, reafirmamos nuestra posición sobre la forma de tributación para los RECDI en los casos bajo análisis, la que debe rea-

lizarse según lo establecido por nuestra legislación, es decir, a través de la retención en la fuente conforme al artículo 76° de la LIR y su norma reglamentaria correspondiente.

Ahora bien, como hemos adelantado, la solución del problema para el Agente de Retención (mantener la retención en fuente sobre la renta bruta y no neta) no está relacionado con el cumplimiento de lo señalado en el artículo 7° del CDI-Chile y del CDI-Canadá para el caso de los supuestos de EP objetivo de dichos Tratados.

En este punto, es bueno recordar que –como ya indicamos– la cláusula 1 del Protocolo Modificatorio al CDI-Chile celebrado el 8 de junio de 2001 establece que las disposiciones del apartado 3 del artículo 7° de dicho Tratado se aplicarán sólo si los gastos pueden ser atribuidos al EP de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado contratante en el que el EP está situado. En virtud a ello, respecto al cumplimiento de dicha condición se han presentado dos interpretaciones:

- Que los gastos no pueden ser atribuidos, puesto que la legislación tributaria peruana no ha previsto aún un marco normativo para tal fin. En esa medida, ante la ausencia de regulación, no habrá oportunidad de poder deducir gasto alguno, y lo pagado por el Agente de Retención al fisco peruano será un pago definitivo.
- Que los gastos sí pueden ser atribuidos, ya que si bien la legislación tributaria peruana no tiene normas sobre el particular, tampoco ha establecido prohibición alguna para realizar los controles administrativos con el mismo objeto. Por tanto, desde dicha perspectiva, eventualmente lo pagado por el Agente de Retención al fisco peruano será un pago sujeto a recálculo, en la medida que el RECDI tenga el interés de recuperar el gasto –no deducido– que fue pagado al fisco como parte del IR que le correspondía en vía de retención.

(112) Cf. DURÁN ROJO, Luis. "Los Deberes de Colaboración Tributaria: Un Enfoque Constitucional". EN: VECTIGALIA, Revista de Estudiantes de Derecho PUCP, año 2, N° 2, 2006, págs. 15 a 30.

(113) En vista que la obligación de cumplimiento de todos los funcionarios de SUNAT de lo señalado en las Consultas Institucionales se establece con la modificación al citado artículo 94° del Código Tributario por medio del artículo 23° del Dec. Leg. N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, y vigente a partir del 1 de abril de 2007, hay quienes han argumentado que los referidos agentes fiscalizadores tienen la posibilidad de no cumplir con lo señalado en las Consultas Institucionales emitidas antes del 1 de enero de 2007, lo que nos parece incorrecto pues correspondería reconocer el principio de aplicación inmediata en el tiempo de la norma tributaria.

Ahora bien, más allá de esa discusión, debemos coincidir con lo que se ha venido señalando en el sentido de que la no aplicación del apartado 3 del artículo 7° de los CDI no sería atendible en razón a que dicha norma: (i) establece límites materiales no supeditados a legislación interna; (ii) aunque no se establece qué son beneficios empresariales, se regula razonablemente cómo calcularlos; (iii) al estar contenida en un tratado, no puede ser incumplida invocando para ello la existencia de disposiciones de derecho interno que generen tal incumplimiento.

En tal sentido, es claro que lo señalado en el artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú constituye para los RECDI un derecho subjetivo público derivado de la Constitución –en directa aplicación de los CDI a la legislación interna–, por lo que debe ser materia de cumplimiento irrestricto por parte de la Administración Tributaria. Ello máxime si conforme al artículo 24° de los citados CDI, se encuentra en plena vigencia el principio de no discriminación conforme al cual el EP de un Estado contratante en otro Estado contratante no será sometido a imposición en ese otro Estado contratante de forma menos favorable que las empresas de ese otro Estado contratante que realicen las mismas actividades.

Ahora bien, en vista a tal derecho subjetivo público, su ejercicio debe hacerse actualmente vía una solicitud de devolución. Efectivamente, tratándose del caso peruano, hay argumentos sólidos para concluir que es factible que el RECDI, a quien el Sujeto Domiciliado en el Perú le retuvo el IR de renta de fuente peruana tomando como base de retención la totalidad de lo pagado (en estricto cumplimiento de la normatividad de retenciones del IR), pueda obtener la devolución del fisco peruano del monto por gastos correspondientes (a que se refiere el apartado 3 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú) que no pudo ser deducido.

Si bien para el Régimen normativo del IR los RECDI materia de análisis no configuran un EP (EP según el RLIR) y, por tanto, están sujetos a la retención en la fuente, ello no obsta a que en virtud al citado párrafo 3 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú sus beneficios deban ser determinados dedu-

ciendo los gastos necesarios que correspondan, ya sea los efectuados en Chile o Canadá y/o en el Perú.

En cuanto al trámite de devolución que venimos refiriendo, se presentan una serie de interrogantes, puesto que en la actualidad no se ha dictado alguna regulación específica sobre el particular, ya sea para habilitar dicha vía o –equivocadamente– prohibirla. En tal escenario deberán aplicarse las disposiciones generales que ha establecido la normatividad peruana sobre el tema de devoluciones.

En primer término, corresponde aceptar la posibilidad de la existencia de un pago en exceso realizado vía retención a un RECDI cualquiera, al no haberse realizado la deducción del apartado 3 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú para –inevitablemente– dar cumplimiento al Régimen normativo del IR sobre el tema de retenciones a SND. Esto es ciertamente discutible, aunque como hemos advertido en los párrafos precedentes somos de la opinión que si es factible atender a que estamos ante un supuesto de pago en exceso.

Por lo mismo, habrá que reconocer la titularidad o derecho de los RECDI para solicitar la devolución del pago en exceso mencionado en el párrafo anterior, bajo una interpretación conjunta de los artículos 39°, 92° y 162° del Código Tributario, más allá de que sea atendido o no dicho pedido, y previa verificación legítima que debería realizar la Administración Tributaria al solicitante. Cabe señalar al respecto que nuestra Administración Tributaria mediante el Informe N° 066-2001-SUNAT/K00000, analizó el caso de una empresa domiciliada en el país que efectuó una mayor retención como consecuencia de haber incluido en los ingresos brutos del SND, el monto de un gasto determinado que fue asumido por ella en su calidad de contratante; en tal situación se determinó que el contribuyente (SND) en el país se encuentra legalmente facultado a solicitar al fisco la devolución de retenciones practicadas en forma indebida o en exceso por concepto del IR, salvo que exista un procedimiento específico establecido.

Así entonces, corresponde ahora identificar la vía adecuada para que la

devolución sea aceptada. Entendemos que la solicitud será de tipo no contenciosa y vinculada a la determinación de la obligación tributaria, con lo cual la misma deberá ser resuelta y notificada en un plazo no mayor de 45 días hábiles por la Administración Tributaria nacional, de conformidad con el artículo 162° del Código Tributario.

Ahora bien, según la Ley del RUC, deben inscribirse en este registro –entre otros– los SND que:

- (i) Sean contribuyentes de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
- (ii) Sin tener la condición de contribuyentes de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Para este segundo supuesto la misma norma señala que dicha obligación debe ser cumplida para que proceda la tramitación de la solicitud de devolución respectiva.

Por su parte la SUNAT, ejerciendo su facultad para el adecuado funcionamiento del RUC en virtud a la remisión expresa de la Ley del RUC, mediante la R. de S. N° 210-2004/SUNAT estableció que –entre otros– deben inscribirse en el RUC:

- (i) Los sujetos señalados en el Anexo N° 1 de dicha norma (como las sucursales, los EP y la Oficina de Representación de SND⁽¹¹⁴⁾, entre otros) que adquieran la condición de contribuyentes de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.
- (ii) Los sujetos que realicen los procedimientos, actos u operaciones indicados en el Anexo N° 6 de la referida norma (como la devolución de pagos indebidos o en exceso mediante notas de crédito negociables o cheque).

Además, en el inciso f) del artículo 3° de la misma R. de S. N° 210-2004/SUNAT se ha establecido que no deberán inscribirse en el RUC, siempre que no tuvieran la obligación de inscribirse en dicho registro por alguno de los motivos antes indicados, –entre otros– los SND cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente, y los SND a los cua-

(114) Se refiere a aquella oficina de un SND, que no es EP según el RLIR, que se dedica a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, de conformidad con el numeral 4 del inciso b) del artículo 3° de ese Reglamento.

les no se les hubieran efectuado la retención, por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada.

Bajo estas consideraciones, el solicitante RECDI que no configure un EP de acuerdo a nuestra legislación interna podría inscribirse en el RUC como contribuyente del IR, de acuerdo a lo establecido por el inciso h) del artículo 14° de la LIR, el cual señala que son contribuyentes del Impuesto las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior. Asimismo, podría argumentarse que en los casos que el RECDI sea un sujeto del IR que tribute por su renta de fuente peruana vía la retención que le efectúa el Sujeto Domiciliado, estará obligado a inscribirse en el RUC si es que deseara solicitar la devolución de los pagos en exceso que venimos comentando. Como está obligado a la inscripción en el RUC por el procedimiento de devolución a tramitar, ya no operaría la prohibición de inscripción en el mismo registro por estar sujeto a retención en la fuente en su calidad de SND.

Finalmente, debe tomarse en cuenta lo señalado en el D. S. N° 126-94-EF y en el Procedimiento N° 16 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, aprobado por D.S. N° 057-2009-EF, que regulan los pasos a seguir para la devolución de pagos indebidos o en exceso, para lo cual es necesario la presentación del Formulario N° 4949 «Solicitud de Devolución». Ahora bien, en el marco de este procedimiento de devolución sería idóneo que los RECDI cuenten con un registro contable en el que detallen las rentas que se les atribuyan de acuerdo a lo establecido en los CDI vigentes en el Perú y los gastos que consideren necesarios para la ejecución de su actividad.

4.2 Las medidas que deberían tomarse

Sin perjuicio de lo antes señalado, es necesaria la existencia de disposiciones y procedimientos claros en nuestra legislación tributaria interna a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 7° de los citados CDI y con ello facilitar el cumplimiento del Derecho Internacional⁽¹¹⁵⁾ en los casos de RECDI que no configuran EP de

acuerdo a nuestra legislación interna (que no son EP según el RLIR).

Para ello, el Estado deber tener en cuenta que a nivel internacional existe consenso en señalar que el apartado 3 del artículo 7° del MOCDE (y en nuestro caso del CDI-Chile y del CDI-Canadá) "... contiene suficientes elementos vinculantes que permitan obligar a los Estados contratantes a adecuar sus respectivas legislaciones internas a lo dispuesto en el mismo... (máxime si) el lenguaje empleado en el artículo 7.3 no es declarativo ni facultativo sino constitutivo; el MC OCDE no deja en ese punto libertad para arbitrar o no una medida sobre la imputación de gastos al EP sino que establece un mandato directo y claro obligando imperativamente a los Estados a reconocer a favor del EP la deducción de unos gastos determinados"⁽¹¹⁶⁾.

Lo primero que debería hacerse es activarse mecanismos de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias para estos efectos. Asimismo, ambas Administraciones, a fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los residentes de sus Estados, deberían fijar criterios comunes y uniformes respecto al reconocimiento de los gastos a deducirse (incluidos cuáles y con qué tipo de probanza) a fin de no causar una disociación o trato privilegiado entre los SND y los Sujetos Domiciliados; y también para establecer métodos comunes para realizar los ajustes de la renta pagada antes de que el SND configure un EP.

En buena cuenta, lo que queremos afirmar es que, para la aplicación de la exigencia de la deducción de gastos se debería aprovechar uno de los objetivos y herramientas que ofrecen los CDI, que es la cooperación entre las Administraciones Tributarias de ambos países; y además, por la misma naturaleza convencional de dichos tratados, dichas Administraciones podrían fijar criterios

de interpretación concordados y bilaterales a fin de que se logre una real armonía en los sistemas tributarios de sus correspondientes Estados.

En efecto, ello no sólo sería beneficioso para el contribuyente en la medida que se le otorgaría mayor seguridad jurídica con una uniformidad de criterios en ambos Estados; sino que también lo sería para ambas Administraciones Tributarias. Entre los ejemplos para este último caso podemos señalar la cooperación de ambas Administraciones para corroborar la validez de ciertos CP que provienen del otro Estado, o para verificar que un mismo gasto no esté siendo deducido tanto para determinar los beneficios del EP en el Estado de la fuente como para determinar la renta del RECDI en su Estado de residencia.

Asimismo, en caso se tenga que retrotraer los efectos de la tributación del SND desde el primer día en que se considera que inició sus operaciones como EP en el Estado de la fuente, en ambos países se tendrán que hacer ajustes para ello, por lo que resulta de suma importancia para ambas Administraciones Tributarias contar con un método común y con medios de intercambio de información fluidas y lo menos formalizadas.

A fin de solucionar el pago en exceso que en principio habría realizado el SND, bajo retención en fuente practicada por el Sujeto Domiciliado, el Estado peruano tendría que tomar alguna de las siguientes posibles medidas:

a) Sin modificación del diseño actual de la LIR

En primer lugar, es claro que para que lo antes señalado funcione, es imprescindible que haya una confianza en la Administración Tributaria, especialmente en el área de las devoluciones. Por ello, el reto es superar las debilidades actualmente vistas en materia de devolución a los SND⁽¹¹⁷⁾.

(115) Al respecto FABIÁN NOVAK cita a VIRALLY, quien señala que, "(a) pesar del desarrollo de las actividades transnacionales y de la consagración del derecho de los pueblos, los Estados quedan como los únicos que pueden movilizar los mecanismos que permiten asegurar la aplicación del derecho y disponer de los recursos y de los medios para conducir una política exterior relativamente independiente. Por esta razón, ellos son a la vez creadores del Derecho Internacional, sus principales beneficiarios (y destinatarios), los garantes de su aplicación y aquellos que están en la posibilidad de dividirlo, amenazarlo o ponerlo en jaque. El sistema de aplicación del Derecho Internacional está casi enteramente en sus manos". NOVAK TALAVERA, Fabián. *Op. cit.*, pág. 540.

(116) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "La Tributación de los Beneficios Empresariales". *Op. cit.*, pág. 214.

(117) El BID ha señalado como problema que se exija que la solicitud de devolución la efectúe el SND a pesar de las dificultades que puedan tener para realizarlas, dada la falta de conexión con el territorio. También puede solicitarla un representante, pero para ello es necesario que la misma se otorgue con todas las formalidades existentes, siendo necesario, incluso, que el poder cuente con la apostilla correspondiente. Cf. BID. *Op. cit.*, pág. 14.

En tal sentido, a la brevedad posible deben hacerse operativos los mecanismos necesarios para hacer funcional, razonable y eficiente el proceso de solicitud de devolución del monto retenido en exceso por los Agentes de Retención, señalando claramente los criterios con los que se debería proceder a aceptar los alcances de la deducibilidad de los gastos correspondientes. A tal efecto, nos parece que para su mejor aplicación, debería incorporarse una regulación sobre posibles limitaciones a su deducción, su sustentación, obligaciones formales, entre otros.

Es decir, se trata de aclarar las disposiciones aplicables para que los RECDI que son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR puedan tributar reconociéndoseles la deducción de los referidos gastos y buscando evitar o atenuar la doble imposición.

Ahora bien para establecer un procedimiento adecuado se debe tratar en lo posible de observar los intereses de la Administración Tributaria y los RECDI. Respecto a estos últimos, brindándoles un mecanismo lo menos engorroso y formalizado posible, y respecto a la Administración Tributaria protegiendo su interés en la correcta determinación de la base imponible, manteniendo su facultad de fiscalización en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el cobro del Impuesto correspondiente.

Es por ello que consideramos necesario que se estructure un mecanismo mediante el cual los propios contribuyentes (es decir los RECDI que son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR, de modo que hayan tributado de manera indirecta, mediante retención en la fuente), cuenten con un procedimiento expeditivo en el cual puedan solicitar la devolución por el exceso de lo retenido sin necesidad de inscribirse en el RUC; para lo cual, nuestra Administración Tributaria tendría que emitir la Resolución de Superintendencia correspondiente.

A su vez, es claro que los RECDI que han soportado la retención en fuente deberían aminorar el nivel de cumplimiento de deberes formales (tener una carga formal mucho menor) que las empresas (incluidos los EP según el RLIR) que se encuentran sujetas al Régimen General del IR. Asimismo, es necesario precisar qué características deberían cumplir los comprobantes de

pago –especialmente los obtenidos en el extranjero– para efectos de reconocerlos; los límites a la deducción de gastos que podrían establecerse (préstese atención a que nuestra legislación tiene muchas limitaciones, parciales y totales, respecto de muchos gastos que en principio son necesarios); criterios para el reconocimiento de la deducción de la depreciación (para ello deberá prestarse atención a los casos en que el activo fijo no es utilizado íntegramente por el EP para generar sus beneficios en el país ya que lo comparte con su matriz); formas de declaración y devolución del exceso. Para estos efectos, cabe precisar que no estamos mencionando que se establezca un tratamiento más beneficioso que el existente para los Sujetos Domiciliados, sino uno que sea acorde a lo dispuesto por el artículo 24° de los CDI vigentes en el Perú (“Principio de No Discriminación”)⁽¹¹⁸⁾.

b) Modificando el diseño legal actual

• **Manteniendo el esquema de retención en fuente**

En el caso que se decida mantener el esquema de retención en fuente para los EP objetivos (que son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR) pero no el sistema de solicitud de devolución por parte de los RECDI, cabrían dos posibilidades:

1. Mantener la retención en fuente pero sobre renta neta con el traslado de la obligación a los Agentes de Retención para que realicen el cálculo de las deducciones que corresponden a los RECDI en aplicación del artículo 7° del CDI-Chile o del CDI-Canadá, lo que como hemos señalado anteriormente debe ser rechazado de plano por ser inconstitucional al tratarse de una carga excesiva del Deber de Colaboración Tributaria del Agente de Retención. Una variante de este supuesto, negado por nosotros, es el de realizar la retención en base de

renta bruta pero permitiéndose que el Agente de Retención pueda estar facultado “... para presentar las declaraciones tributarias de no residentes pudiendo, incluso, solicitar la devolución de las cantidades que se les hayan podido retener en exceso a los no residentes”⁽¹¹⁹⁾.

En el fondo, en este modelo, la razón para permitir a los Agentes de Retención aminorar la retención o solicitar la devolución del impuesto retenido no estriba en el Deber de Colaboración de terceros sino en la razón práctica de abaratar el efecto impositivo sobre el vínculo con los RECDI, especialmente cuando entre las partes acuerdan un precio en razón al nivel de gravamen en el país de la fuente.

2. Mantener la retención en fuente sobre renta neta tasada, pero en base a permitir a los RECDI que son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR que opten por decir el modelo de tributación (o conglobante o analítico)⁽¹²⁰⁾. Dicha decisión debería ser ejercida por los RECDI con ocasión del primer momento en que el Sujeto Domiciliado deba practicarles la retención en fuente.

Ello ocurre ya en algunos países, casos en los que el legislador “... concede al contribuyente la opción de tributar de conformidad con el régimen general previsto para los establecimientos permanentes que hemos denominado de actividad continuada...”⁽¹²¹⁾, o bien hacerlo vía retención en fuente.

• **Extendiendo el Régimen Conglobante**

Sin perjuicio de lo señalado, sería positivo que se potencie el régimen conglobante establecido en la LIR para los EP según el RLIR. A tal efecto debería modificarse:

(118) COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. *Op. cit.*, págs. 309 a 329.

(119) MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego..., *op. cit.*, pág. 391.

(120) Conforme señala CALLEJA, “...rompen así, si bien únicamente para estos casos excepcionales, la regla general de que al no residente no establecido se le grave por sus ingresos íntegros sin derecho a deducción de gastos”. CALLEJA CRESPO, Ángel. “La Fiscalidad de los No Residentes en España (III): Rentas Obtenidas a través de Establecimiento Permanente”. EN: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Op. cit.*, pág. 237.

(121) *Loc. cit.*

1. El segundo párrafo del artículo 6° de la LIR respecto a lo que se considera como EP, para establecer que dentro del género EP, domiciliado solo respecto a sus rentas de fuente peruana, se encuentran las sucursales y agencias como sus especies.

2. El inciso e) del artículo 7° de la LIR bien para establecer una expresa derivación a la norma reglamentaria para que lo defina y desarrolle, pero sobre parámetros claros, o bien para reconocer expresamente en la LIR lo que ha de entenderse por EP.

En el primer caso, en vía de modificación reglamentaria, y en el segundo, consignando directamente en la LIR, debe partirse de la precisión y uso común de los términos, para equipar dichos alcances a lo establecido en el artículo 5° del MOCDE, Modelo Peruano y de los CDI vigentes en el Perú, y en concreto, incluir los supuestos objetivos de EP.

3. El inciso f) del artículo 56° de la LIR referido a la tasa reducida del 15 por ciento sobre Asistencia Técnica aplicable vía retención en la fuente a SND, para precisar –si es que ello corresponde a la política tributaria del Perú– que esa misma tasa debe ser asumida en los casos en que los EP sean de carácter objetivo.

En caso que se realicen estas tres modificaciones, el Estado podría establecer un régimen especial para los EP de carácter objetivo (que hoy son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR), conforme al cual se establezca obligaciones formales menos complejas, atendiendo a la situación de transitoriedad de dichos EP.

Finalmente, y de manera complementaria, se debe regular las consecuencias en IGV de tales modificaciones, esto es que se trate las operaciones de los RECDI con Sujetos Domiciliados como supuestos de prestación de servicios en el país y no de utilización de servicios por SND.

5 Conclusiones

1. La Facultad de Imposición de un Estado en materia de Tributación Internacional se ejerce conforme y en base al mandato de lo que su Constitución Política refleja y, en particular, al Deber de Contribuir al Financiamiento Estatal, racionalizándolo por la vía de justificar la existencia de un punto mínimo suficiente de conexión entre el contribuyente y ese determinado Estado. Adicionalmente, en términos prácticos, la Facultad de Imposición Estatal se encuentra limitada por las consecuencias del tipo de participación que el Estado quiera tener en el proceso de globalización económica, incluida su decisión de celebración o no de CDI.

2. La Facultad de Imposición del Estado se ve limitada por la vigencia de CDI de manera negativa (cuando se establecen reglas de reparto de las competencias para su ejercicio) y positiva (cuando se establecen disposiciones coordinadas sobre la manera de determinar los impuestos que correspondan). En ese sentido, los CDI –en el momento actual– no establecen hipótesis de incidencia, hechos impositivos, prestaciones tributarias o ampliaciones de la Facultad de Imposición del Estado respecto a sus Residentes o No Residentes.

3. Los CDI celebrados por dos o más Estados son plenamente aplicables en sus respectivos ámbitos internos conforme a lo que establezcan sus respectivas legislaciones nacionales y siempre que se cumplan las reglas constitucionales respecto al procedimiento para la vigencia de dichos Tratados. Cada Estado debe cumplir con la aplicación práctica del CDI y los contribuyentes harán uso en el Derecho Interno de las cláusulas de dicho Tratado en virtud a su Derecho Subjetivo Público (de aplicación de la legislación, derivado de la Constitución Política).

4. El concepto de EP se usa en un CDI con finalidad distinta a la que pue-

da utilizarse en la legislación nacional de cada Estado contratante. Por lo general, en el caso de las rentas empresariales, la noción de EP establecida en un CDI sirve fundamentalmente para establecer si el Sujeto Residente en un Estado contratante puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente de la renta que dicho EP genera, mientras que en la legislación nacional del Estado contratante normalmente sirve para establecer el modelo de administración del tributo, esto es si se aplica el modelo conglobante o el modelo analítico (llamado de retención en fuente). La noción de lo que se entiende por EP en un CDI y en la legislación nacional de los Estados contratantes puede tener un alcance distinto, lo que depende de los objetivos fiscales y las políticas jurídicas de cada Estado.

En la actualidad, existen Estados que no han recogido dentro del alcance de su legislación nacional los supuestos de EP objetivo, esto es el caso de: (i) obras o proyectos de construcción, instalaciones o montaje, y las actividades de inspección relacionadas con ellos, siempre que tengan determinado tiempo de presencia en el Estado de la fuente, y, (ii) prestación de servicios por parte de una empresa cuando prosigan en el Estado de la fuente más allá de un periodo determinado de tiempo.

5. Conforme al CDI-Chile y al CDI-Canadá, los beneficios empresariales –distintos a bienes inmuebles, dividendos, intereses, regalías o actividades de transporte terrestre, marítimo y aéreo– que obtenga una empresa chilena o una empresa canadiense y que califiquen como renta de fuente peruana, estarán gravados con el IR peruano sólo si dichas empresas mantienen un EP en el Perú en los términos del artículo 5° de dichos Tratados.

A su vez, en el Régimen normativo del IR sobre EP no se ha recogido los dos supuestos de EP objetivos señalados, que conforme al CDI-Chile y al CDI-Canadá califican como EP cuando correspondan a una empresa chi-

lena o canadiense. En tal sentido, el IR peruano que corresponda a esos beneficios empresariales se abonará conforme al modelo analítico, esto es los clientes Sujetos Domiciliados en el Perú deberán practicar retención en fuente sobre la renta bruta.

6. En vista de los alcances del Deber de Colaboración Tributaria, no es válido que en el presente (vía interpretación jurídica) o en el futuro (vía modificación normativa) se exija en el Perú que los Agentes de Retención deban determinar (en aplicación del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú) la validez y alcance de los gastos que corresponda aplicar a los RECDI (calificado como EP objetivo según los CDI vigentes en el Perú) con miras a determinar una retención distinta a la señalada en el Régimen normativo del IR peruano. Hacerlo sería inconstitucional al tratarse de una carga excesiva de tal Deber de Colaboración.

En el mismo sentido, no sería correcto que la Administración Tributaria nacional, cumpliendo lo señalado en el Informe N° 039-2006/SUNAT, en vía de fiscalización desconozca el gasto deducible que corresponda a los Agentes de Retención, aduciendo la aplicación del inciso j) del artículo 44° de la LIR en vista de la inexistencia del comprobante de pago emitido conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago peruano, por los RECDI no considerados como EP según el RLIR. En cualquier caso, la SUNAT debería dejar sin efecto los alcances del mencionado Informe a la brevedad posible.

7. Lo señalado en el artículo 7° del CDI-Chile y CDI-Canadá constituye en el Perú para los RECDI no considerados como EP según el RLIR, un derecho subjetivo público, por lo que debe ser materia de cumplimiento irrestricto por parte de la Administración Tributaria.

En tal sentido, los RECDI no considerados como EP según el RLIR tienen expedita la vía de la solicitud de devolución de impuestos pagados en exceso para poder obtener la aplicación de las deducciones que co-

rresponda, para lo que deben inscribirse en el RUC y aplicar las reglas del D. S. N° 126-2004-EF y el TUPA de la SUNAT.

En tal sentido, a la brevedad posible debe establecerse los mecanismos necesarios para hacer viable, funcional, razonable y eficiente el procedimiento de devolución que han de practicar los RECDI no considerados como EP según el RLIR, del monto retenido en exceso por los Agentes de Retención, señalando claramente los criterios con los que se debería proceder a aceptar los alcances de la deducibilidad de los gastos correspondientes. A tal efecto, nos parece que para su mejor aplicación, debería incorporarse una regulación sobre posibles limitaciones a su deducción, su sustentación, obligaciones formales, entre otros.

Dicha regulación debe realizarse conjuntamente con el procedimiento que la Administración Tributaria nacional deba hacer con sus contrapartes canadiense y chilena para activar los mecanismos de los CDI vigentes en el Perú que les permita fijar criterios comunes y uniformes respecto al reconocimiento de los gastos a deducirse (incluidos cuáles y con qué tipo de probanza) a fin de no causar una disociación o trato privilegiado entre los SND y los Sujetos Domiciliados; y también para establecer métodos comunes para realizar los ajustes de la renta pagada antes de que el SND configure un EP.

8. No obstante lo dicho, nos parece necesaria una reforma de los artículos 6° y 7° de la LIR, con miras a elevar a rango legal –o dar cobertura legal– a los alcances de la noción interna de EP, actualizándolos conforme a los lineamientos del MOCDE, del Modelo Peruano y de los CDI vigentes en el Perú.

Consideramos que debe revisarse la regulación respecto a la configuración de EP en nuestra legislación nacional, a fin de corregir errores de técnica jurídica; y sobre todo, a fin de ampliar los criterios y supuestos para la configuración de EP. Entre los supuestos que deberían agregar-

se se encuentran la configuración de los mencionados EP objetivos.

Con ello, todo EP según CDI será también EP según la legislación nacional, debiendo tributar en el Perú en cabeza propia bajo el modelo conglobante. En ese sentido, para cumplir con los objetivos de los CDI vigentes en el Perú deberá establecerse un régimen más funcional para los EP objetivos, quienes deberán cumplir en la medida de las exigencias de su actuación en Perú y sin que ello menoscabe la posibilidad de fiscalización adecuada por parte de la Administración Tributaria nacional.

EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE BRASIL Y PERÚ DESDE LA PERSPECTIVA BRASILEÑA

1 Introducción

André de Souza Carvalho (*)

El Convenio entre el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta (en adelante "CDI Brasil-Perú") fue firmado en la ciudad de Lima, Perú, el 17 de febrero de 2006, en dos ejemplares originales, en los idiomas portugués y castellano, siendo ambos textos igualmente auténticos.

Cumplidos en Brasil los trámites burocráticos y legales internos para su entrada en vigor, con la publicación del Decreto Legislativo N° 500/09⁽¹⁾ y del Decreto N° 7020/09 concluyó el proceso de ratificación del CDI Brasil-Perú, de modo que su entrada definitiva en vigor en Brasil ocurrirá a partir del 1 de enero de 2010.

En este contexto, es oportuno hacer algunos comentarios sobre los principales aspectos de este CDI, que fue firmado en el marco de la política externa brasileña, observada en la última década, de celebrar acuerdos de este tipo con países de América Latina, como ocurrió también con Chile, México y Venezuela (caso este último que aguarda ratificación), y con Paraguay (de Cooperación Tributaria y Aduanera).

2 El CDI Brasil-Perú, capítulo a capítulo

En líneas generales, el CDI Brasil-Perú refleja bien las prácticas usualmente adoptadas por la autoridad competente brasileña, y no diverge de los demás Convenios para evitar la doble imposición (CDI) recientemente concluidos. Ahora bien, tómesese en cuenta que, en síntesis, puede decirse que un CDI típico celebrado por Brasil refleja las reglas contenidas en el Modelo de Con-

venio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante "MCOUDE")⁽²⁾.

Sin embargo, y eso no es distinto en el CDI Brasil-Perú, se nota un peso mayor en la imposición de fuente y algunas diferenciaciones marcadas, como el mantenimiento del artículo 14° y el concepto de instalación fija de negocios concomitante al de establecimiento permanente, reglas de combate a la planificación tributaria ilícita como la del artículo 27° (Disposiciones Diver-sas), entre otras.

La idea de este trabajo no es sólo recorrer todos los dispositivos del CDI Brasil-Perú, sino destacar los aspectos que se diferencian de los demás CDI celebrados por Brasil, o aquellos que por su relevancia académica merezcan un abordaje, aunque sea sucinto.

2.1. El Capítulo I – Ámbito de Aplicación del CDI: Artículos 1° y 2°

El artículo 1°, aspecto subjetivo del CDI o de las personas a quienes se aplica, refleja fielmente el MCOUDE y to-

dos los demás CDI celebrados por Brasil, como de hecho no podría dejar de ser.

El artículo 2°, aspecto objetivo o tributos a los cuales se aplica el CDI, igualmente no innova, disponiendo que éste se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. A tal efecto, según el párrafo 2, deben ser entendidos como Impuestos sobre la Renta aquellos que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma. En el párrafo 3, se establece al Impuesto Federal sobre la Renta como el único tributo entendido como tal en Brasil, mientras que el párrafo 4 contiene la saludable regla de que impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente semejantes que sean creados después de la firma del CDI Brasil-Perú también deben ser afectados por éste.

Sobre este particular, es importante destacar que Brasil guardó silencio respecto a la aplicación del CDI Brasil-Perú a la Contribución Social sobre la Ganancia Resultante (CSLL) establecida por la Ley N° 7.689, del 15 de di-

(*) Máster en Derecho Tributario. LL.M. en Tributación Internacional por la Wirtschaftsuniversität (Viena, Austria). Director de la Asociación Brasileña de Derecho Financiero (IFA Branch) y miembro del Comité Central de YIN - Young IFA Network y del Consejo de Apoyo e Investigación de la *Revista de Derecho Tributario Internacional*, Ed. Lumen Juris.

(1) "Decreto Legislativo N° 500, de 2009, DOU-I, 11/08/2009, p. 1: Aprueba el texto de la Convención entre el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República del Perú para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con relación al Impuesto sobre la Renta, celebrado en Lima, el 17 de febrero de 2006.

El Congreso Nacional decreta:

Art. 1°.- Queda aprobado el texto del Convenio entre el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República del Perú para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con relación al Impuesto sobre la Renta, celebrado en Lima, el 17 de febrero de 2006.

Párrafo único. Quedan sujetos a la aprobación del Congreso Nacional cualesquiera actos que puedan resultar en revisión del referido Convenio, así como cualesquiera ajustes complementarios que, en los términos del inciso I del artículo 49° de la Constitución Federal, acarreen gravámenes o compromisos gravosos al patrimonio nacional".

(2) Brasil, aunque no sea miembro de la OCDE, es uno de los países que tiene posiciones sobre el MCOUDE, que incluso son publicadas en anexo al texto oficial divulgado por dicha institución.

ciembre de 1988, tributo idéntico al Impuesto Federal sobre la Renta, cobrado por el mismo acreedor tributario (la Unión Federal), sobre el mismo hecho generador y la misma base de cálculo. En ese sentido, pese al silencio en este CDI, somos de la opinión que éste igualmente comprende la CSLL, que debe por lo tanto sujetarse a las disposiciones y límites convencionales. Se trata, a nuestro modo de ver, de mera casuística negocial, y no sería razonable suponer que haya una voluntad expresa de Brasil de no obligarse en relación a la CSLL con algunos países, el Perú en particular; lo que sería, cuanto menos, desastroso desde el punto de vista diplomático. No se puede olvidar, sea en el contexto de acuerdos anteriores o posteriores a 1988, de la naturaleza meramente declarativa de la categoría de impuestos reconocidos por los CDI, no importando el *nomen juris* que el sistema tributario de un determinado Estado Contratante preste a una determinada exacción que grave la renta o el capital.

En tal sentido, podemos afirmar que, debido a su naturaleza de tributo sustancialmente similar al Impuesto a la Renta, y en línea con la doctrina autorizada, la CSLL está comprendida inclusive en aquellos CDI que no la incluyan expresamente en la relación de impuestos reconocidos en sus correspondientes artículos 2°. Esta posición inclusive ya fue confirmada, de forma indirecta, por la propia Secretaría de la Renta Federal (Administración Tributaria Federal Brasileña)⁽³⁾.

2.2. El Capítulo II – Definiciones: Artículos 3° a 5°

El artículo 3° del CDI Brasil-Perú, contiene el elenco de definiciones típicas y la cláusula de reenvío en el párrafo 2, no cabiendo mayores consideraciones a ese respecto en este trabajo.

La definición de residente del artículo 4° trae conceptos del derecho civil (*civil law*), como domicilio, residencia, lugar de constitución, que no deben generar conflictos de interpretación entre el Perú y Brasil. En lo que atañe a los “criterios de solución” por residencia en ambos estados, no existe ningún tipo de referencias en el CDI Brasil-Perú que desentonen significativa-

mente de lo señalado en los demás CDI firmados por Brasil y que sean dignos de nota, tanto para personas físicas o naturales (párrafo 2) como para personas jurídicas (párrafo 3).

La definición de Establecimiento Permanente (EP) contenida en el artículo 5° igualmente refleja la regla general del MCOCDE, conforme a la que EP significa una instalación fija de negocios por medio de la cual una empresa ejerce toda o parte de su actividad. En el párrafo 3 el plazo mínimo para la caracterización de un EP respecto a una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, o una actividad de supervisión directamente relacionada con ellos, es de 6 (seis) meses. Debe hacerse notar, en este dispositivo, dos asuntos: (i) la referencia también a una actividad de supervisión relacionada con la obra o proyecto, lo que aumenta el alcance del concepto del EP, que también comprende a las actividades intelectuales relacionadas al proyecto u obra. Este dispositivo está en línea con el direccionamiento de la OCDE y de los Comentarios al artículo 5° del MCOCDE, y, (ii), el plazo de seis meses, que es adoptado por la autoridad brasileña en la mayor parte de los casos.

2.3. El Capítulo 3 – Las reglas distributivas: Artículos 6° a 21°

El artículo 6° referido a los rendimientos inmobiliarios es bastante similar a los establecidos en los demás CDI celebrados por Brasil, con la atribución de competencia a ambos Estados Contratantes en lo que se refiere a la imposición de rendimientos derivados de la explotación de la propiedad inmobiliaria, sea en la forma de explotación directa, arrendamiento o aparcería. Del mismo modo, contiene algunas defini-

ciones y una referencia a la ley doméstica, o de la localidad donde está situado el bien inmueble, para definirlo, además de la exclusión expresa de navíos, embarcaciones, aeronaves y vehículos de transporte terrestre de tal concepto.

Es interesante hacer notar la inserción del párrafo 5, dispositivo moderno y eficaz en términos de política de tributación internacional, que establece el mismo tratamiento convencional al propietario de acciones que confieren a su dueño el disfrute de bienes inmuebles (es una incontestable atribución de competencia al Estado donde están situados tales inmuebles), sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7°. Se señala:

“5. Cuando la propiedad de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad u otra persona jurídica confiera a su dueño el disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante y detentados por esta sociedad o esta otra persona jurídica, las rentas que el propietario obtenga de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de uso de tales derechos pueden someterse a imposición en ese otro Estado: Las disposiciones del presente párrafo se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7°.”

Esta disposición resulta muy interesante, sobre todo en un momento de globalización y mayor circulación de capitales, en el que la propiedad de los bienes inmuebles muchas veces pasa a través de participaciones societarias, o instrumentos similares como *trusts*, fideicomisos, fondos de inversión, etc., para evitar innecesarios conflictos con lo dispuesto en el artículo 7°, o en el artículo 10°.

En lo que atañe al artículo 7° sobre

(3) “MINISTERIO DE HACIENDA, SECRETARÍA DE LA RENTA FEDERAL, SUPERINTENDENCIA REGIONAL DE LA RENTA FEDERAL 9° REGIÓN FISCAL, SOLUCIÓN DE CONSULTA N° 63 del 30 de marzo de 2004

ASUNTO: Contribución Social sobre el Beneficio Líquido - CSLL

RESUMEN: El impuesto a la renta pagado en el exterior, que excede el valor compensable con el impuesto a la renta y adicional debidos en Brasil, podrá ser compensado con la CSLL, restringido, sin embargo, al valor equitativo, a título de esa contribución, en virtud de la adición, a su base de cálculo, de los beneficios, rendimientos y ganancias de capital oriundos del exterior.”

“SUPERINTENDENCIA REGIONAL DE LA RENTA FEDERAL 10° REGIÓN FISCAL, SOLUCIÓN DE CONSULTA N° 138 del 23 de agosto de 2005

ASUNTO: Contribución Social sobre el Beneficio Líquido - CSLL

RESUMEN: IMPUESTO A LA RENTA PAGADO EN EL EXTERIOR. VALOR EXCEDENTE AL LÍMITE COMPENSABLE EN BRASIL. DEDUCIBILIDAD. El saldo del impuesto a la renta pagado en el exterior, que excede el valor compensable con el impuesto sobre la renta y la CSLL debidos en Brasil sobre los beneficios, rendimientos y ganancias de capital obtenidos en el exterior, no es deducible en la determinación de la base de cálculo de la CSLL.”

Beneficios de las Empresas, este dispositivo del CDI Brasil-Perú refleja fielmente lo que consta en los demás CDI celebrados por Brasil. De esta forma, aunque se trate del “corazón” del CDI Brasil-Perú, y tomándose en consideración el fin del presente trabajo que no comporta una mayor profundización en este importante dispositivo, no lo analizaremos más detenidamente.

El artículo 8° innova en la medida en que no hace referencia a la sede de dirección efectiva de la empresa que explota el transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial como elemento de conexión para atribuir competencia a uno, o a ambos, de los Estados Contratantes. De esta manera, reconocemos que, en virtud de esta redacción un tanto pintoresca, será competente el Estado donde estuviere constituida tal empresa de navegación o transporte, y no donde ejerza, de hecho y por derecho, su sede de dirección. Este dispositivo parece contrariar la práctica internacional de considerar la sede de dirección efectiva como el elemento de conexión para la imposición de los beneficios de estas empresas que se caracterizan por ser “transnacionales”, o estar presentes en todos los mares y aires, y no guardan necesariamente un vínculo con su país de origen. Otro aspecto relevante de este artículo 8° es la inserción del concepto de fletamento, aunque su núcleo central es el alquiler de contenedores, en el concepto de “explotación de buque, embarcación, aeronave o vehículo de transporte terrestre”:

“ARTÍCULO 8°: *Transporte Aéreo, Terrestre, Marítimo y Fluvial*

1. *Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante provenientes de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

2. *Para los fines de este Artículo, la expresión «explotación de buque, embarcación, aeronave o vehículo de transporte terrestre» por una empresa comprende también:*

a) *el fletamento o arrendamiento de buque, embarcación o aeronave, a casco desnudo (sin tripulación), o de vehículo de transporte terrestre;*

b) *el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que*

dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques, embarcaciones, aeronaves o de vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.

3. *Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un «pool», en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional pero sólo en la medida en que los beneficios así obtenidos sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta”.*

Según lo dispuesto en el Protocolo, el término “beneficios”, para los fines del artículo 8°, comprende, en especial:

i) *los ingresos brutos que se derivan directamente de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, y*

ii) *los Intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, siempre que dichos Intereses sean inherentes a la explotación”.*

El artículo 9° sobre Empresas Asociadas, único dispositivo que incluye también el concepto de doble imposición económica, es similar al de los demás CDI celebrados por Brasil.

El artículo 10° sobre Dividendos admite una imposición compartida del rendimiento, de modo que el impuesto en el Estado de la Fuente es limitado a 10% (diez por ciento) del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla, directa o indirectamente, por lo menos el 20% (veinte por ciento) de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos; o 15% (quince por ciento) del importe bruto de los dividendos en todos los otros casos. Adicionalmente, contiene las disposiciones usuales del Artículo 10°, regulando las situaciones en que se haya configurado un EP, y un interesante párrafo 7, como una medida de combate a la aplicación abusiva del CDI:

“7. *Lo previsto en este Artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o la asignación de las acciones u otros derechos respecto de los cuales se paga el dividendo fuera a tomar ventaja de este Artículo mediante tal creación o atribución”.*

En la práctica, este Artículo será de poca utilidad para el inversionista peruano que recibe dividendos de sociedades brasileñas, pues tales pagos de dividendos están actualmente exentos en la ley interna (véase el artículo 10° de la Ley N° 9.249/95).

El artículo 11° sobre Intereses contiene una limitación en el Estado de la Fuente de una imposición a una alícuota máxima de 15% (quince por ciento), y no tiene ninguna referencia a exenciones (o hipótesis de imposición exclusiva en un país, y no concurrente) de Intereses ligados a títulos de deuda pública o relacionados a títulos emitidos por el Gobierno, sus agencias o subdivisiones políticas. Del mismo modo que el artículo 10°, trae al final una cláusula que busca evitar la obtención indebida de beneficios a partir de la utilización abusiva del CDI en cuestión.

En relación a este último párrafo, lo mismo puede decirse, *mutatis mutandis*, en relación al artículo 12° sobre Regalías.

Como ocurre en todos los CDI celebrados por Brasil (con excepción del celebrado con el Japón), el artículo 13⁽⁴⁾ del CDI Brasil-Perú no pone límites a la legislación brasileña para la imposición de ganancias de capital de no residentes, pues permite la imposición de tal ganancia de capital o superávit en ambos Estados Contratantes (hechas, naturalmente, las salvaguardas de costumbre, a lo largo del artículo, en relación a los demás artículos del CDI, como por ejemplo el artículo 6).

Los artículos 14° y 15° tratan respectivamente de los servicios personales independientes y de los dependientes (empleados con vínculo laboral), no desentonando de la práctica brasileña usualmente observada. Lo mismo pue-

(4) “4. *Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo.”*

de decirse respecto a los demás artículos de este capítulo:

- Artículo 16° - Participaciones de Directores o Consejeros;
- Artículo 17° - Artistas y Deportistas;
- Artículo 18° - Pensiones, Anualidades y Pagos del Sistema de Seguridad Social;
- Artículo 19° - Funciones Públicas;
- Artículo 20° - Estudiantes y Aprendices; y
- Artículo 21° - Otras Rentas

El artículo 21° señala lo siguiente: *“Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante”*. Esta atribución de competencia compartida, es decir posibilidad de imposición de los rendimientos no expresamente mencionados, acaba por generar una facultad práctica para el fisco brasileño, contrariando una orientación mundial, de tributar en la fuente la renta de la prestación de servicios de una empresa. Como se sabe, en rigor, estas rentas de un no residente deberían ser calificadas como beneficios de las empresas en el artículo 7°, y por tanto someterse a imposición en principio en el país de la residencia. Esta práctica de las autoridades brasileñas, consustanciada en el Acto Declaratorio Interpretativo N° 1/2000, tal vez sea el asunto que más ha generado trabajos académicos en el seno de la tributación internacional en Brasil en los últimos años.

2.4. El Capítulo 4 – Métodos para evitar la doble imposición: Artículo 22°

Tanto el Perú (párrafo 1) como Brasil (párrafo 2) adoptan el método de crédito para evitar la doble imposición. El párrafo 3 permite la adopción del método de exención con progresividad en caso que los Estados Contratantes eximan un determinado rendimiento en particular; en otras palabras, este rendimiento, no obstante exento, será considerado para los fines de cómputo del rendimiento general y de las reglas a él aplicables (aplicación de alícuota del Impuesto a la Renta, límites de renta

bruta para la aplicación de determinado régimen tributario, etc.).

2.5. El Capítulo 5 – Disposiciones especiales: Artículos 23° a 27°

El artículo 23° trata de la no discriminación, tema de suma importancia en el derecho internacional.

El artículo 24° sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo y el artículo 25° sobre Intercambio de Información son importantes instrumentos de obtención del segundo objetivo principal de un CDI, que es prevenir la evasión fiscal. Modernamente, esta finalidad de un CDI es casi tan importante como la de evitar la doble imposición, razón por la cual inclusive son tales acuerdos conocidos mundialmente. Así, las interacciones entre los respectivos fiscos que atañen a situaciones de sus contribuyentes con efectos en el otro Estado Contratante son reguladas por los detallados dispositivos de estos artículos.

El artículo 26°, por su parte, contiene la siempre presente salvaguarda para miembros de misiones diplomáticas y representaciones consulares.

El artículo 27° es muy interesante desde el punto de vista académico y también en la práctica. Efectivamente, cada uno de los tres párrafos de este artículo contiene una regla de cierta complejidad. El primero de ellos, en relación a los efectos de determinadas actividades; el segundo y el tercero, con típicas cláusulas de limitación de beneficios (conocidas como Cláusulas LOB):

“ARTÍCULO 27°: Disposiciones Misceláneas

1. Si, después de la firma del presente Convenio, un Estado Contratante adopta una legislación según la cual los ingresos procedentes del exterior obtenidos por una sociedad:

- a) de actividad de navegación;*
- b) de actividad bancaria, financiera, aseguradora, de inversión o de actividades similares; o*
- c) en razón de ser la sede, el centro de coordinación o una entidad similar que presta servicios administrativos u otro tipo de apoyo a un grupo de sociedades que ejerce actividad empresarial en otros Estados en particular;*

se encuentren exentos de impuestos o se encuentren sujetos a imposi-

ción a una tasa sustancialmente inferior a la tasa aplicada a los ingresos obtenidos de actividades similares ejercidas en su propio territorio, el otro Estado Contratante no estará obligado a aplicar cualquier limitación impuesta por el presente Convenio sobre su derecho de someter a imposición los ingresos obtenidos por la sociedad de esas actividades ejercidas en el exterior o sobre su derecho de tributar los dividendos pagados por la sociedad”.

Nótese claramente que la inserción de cláusulas LOB parece ser una práctica fundamental para fijar una política de negociación nacional, en la medida en que la mayoría de los CDI más recientes firmados por la autoridad competente brasileña las prevén. Podemos subdividir la cláusula LOB típicamente adoptada en los tratados brasileños en dos aspectos: (i) la cláusula de control, como aquella prevista en el CDI Brasil-Perú, asociada a una exención de actividad sustancial empresarial, que funciona como una excluyente de la regla o *test*, y (ii) la cláusula del poder de negar el CDI, en caso el contribuyente en cuestión se incluya en la primera regla; estas, a su vez, pueden ser de tipo abierto o ilimitado (aspecto negativo) o de tipo restringido (aspecto positivo).

El requisito mínimo impuesto por la autoridad competente de un país para que un residente en su territorio se valga de las redes de acuerdos de aquel país es una residencia sustancial, esto es, aquella de una persona que no sea adscrita a la mera tenencia de participaciones societarias, o activos, más efectivamente una actividad empresarial que contenga sustancia. O sea, se propone excluir claramente aquellas “empresas de papel” constituidas según las leyes de un determinado país con el propósito principal de valerse de los beneficios de los CDI, sin ejercer cualquier actividad o influenciar en la economía de aquel país. El texto modelo de una cláusula de control es similar a aquel del CDI Brasil-Perú:

“2. Una entidad considerada residente de un Estado Contratante que obtenga beneficios o rendimientos de fuentes en el otro Estado Contratante no tendrá derecho en ese otro Esta-

do Contratante a las ventajas del presente Convenio si más de 50 por ciento de la participación efectiva en esa entidad (o en el caso de una sociedad, más de 50 por ciento del valor acumulado de las acciones con o sin derecho a voto y de las acciones en general de la sociedad) fuera propiedad, directa o indirectamente, de cualquier combinación de una o más personas que no sean residentes del primer Estado Contratante mencionado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable en los casos en que dicha entidad desarrolle, en el Estado Contratante del que es residente, una actividad empresarial de sustancia que no sea la mera tenencia de títulos o cualesquiera otras actividades similares respecto a otras entidades asociadas”.

La cláusula abierta es aquella que confiere el mayor poder a la autoridad competente, pues permite que siempre que ella así lo entienda, pueda negar los beneficios de los CDI a sus residentes. En rigor, la autoridad competente prescinde de elementos de prueba, bastando la comunicación a las partes interesadas. Justamente por conferir un poder casi ilimitado a la autoridad competente del Estado Contratante, esta cláusula abierta debe ser usada con mucha cautela y parsimonia, so pena de que se corra el riesgo de que el propio CDI no atienda a sus objetivos en determinadas situaciones casuísticas, que no deberían observar un tratamiento diferenciado en relación a contribuyentes residentes en condiciones semejantes. De una manera general, el test de control ya debería servir como un buen indicativo de que no habría razones para negarse los beneficios de un CDI a un determinado contribuyente, una cláusula abierta en adición a aquella puede ser usada de manera inescrupulosa por la autoridad competente, que es la misma (o subordinada a la misma) que recauda los tributos, y sufre la presión del aumento en la recaudación. Restringida, de esta manera, es digno de elogios la forma como es que este asunto fue tratado en el CDI Brasil-Perú, con la adopción de cláusulas con poderes limitados a las autoridades competentes.

“3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán

regular las modalidades de aplicación del Convenio y, en particular, las formalidades que deben efectuar los residentes de un Estado Contratante para obtener en el otro Estado Contratante, las ventajas fiscales previstas por el Convenio. Las referidas formalidades podrán comprender la presentación de un formulario de certificación de residencia con indicación, entre otros, de la naturaleza y el monto de los ingresos implicados y con la certificación de las autoridades fiscales del primer Estado”.

2.6. El Capítulo 6 – Disposiciones finales: Artículos 28° y 29°

Estos artículos tratan del ámbito temporal de aplicación del CDI, es decir sobre su inicio (artículo 28° – Entrada en Vigor) y fin (artículo 29° – Denuncia).

2.7. El Protocolo

Las disposiciones relevante del Protocolo ya fueron citadas a lo largo del texto, en el artículo pertinente de cada capítulo. No obstante, merece destacarse nuevamente el párrafo 3, con la calificación de los Intereses sobre capital propio, un híbrido de remuneración del capital de la sociedad, como Intereses (artículo 11°) y no dividendos (artículo 10°):

“3. Con referencia al Artículo 11° (“Intereses”), párrafo 3:

Las cantidades pagadas a título de «remuneraciones sobre el capital propio» según el Artículo 9° de la Ley N° 9.249/95 de Brasil se consideran como intereses para los fines del párrafo 3 del Artículo 11°”.

Igualmente, ocurre la equiparación de servicios técnicos y de asistencia técnica a Regalías, y su consecuente sujeción al artículo 12°:

“4. Con referencia al Artículo 12° (“Regalías”), párrafo 3:

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

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

La innovación fue por cuenta de la

incorporación de los servicios digitales y empresariales, inclusive las consultorías, en esta equiparación.

Finalmente, destacamos el párrafo 8, más relevante para los contribuyentes peruanos:

“Con referencia al Artículo 27° («Disposiciones Misceláneas»):

En el caso del Perú, nada en este Convenio impedirá la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos N°s. 662, 757 y 109 y las Leyes N°s. 26221, 27342, 27343, conforme se encuentren vigentes a la fecha de la firma del Convenio y todas aquellas normas modificatorias que no alteran su principio general ni la naturaleza opcional de la suscripción de contratos de estabilidad tributaria de acuerdo a las normas antes citadas. Una persona que es parte de un contrato que otorgue estabilidad tributaria conforme a las disposiciones legales antes mencionadas debe, no obstante las tasas establecidas en el Convenio, permanecer sujeta a las tasas de impuestos estabilizadas por el contrato, mientras éste dure”.

3 Consideraciones Finales

Creemos que la comunidad jurídica brasileña recibe este CDI Brasil-Perú, cuya entrada en vigor se aproxima, con inmensa satisfacción. Queda por descontado que los beneficios mutuos de este acuerdo contribuirán para aproximar aún más a los dos pueblos, aumentando el flujo de capitales entre los dos países.

El texto del CDI Perú – Brasil está bien elaborado y es moderno, con diversas normas que buscan prevenir la indeseable aplicación abusiva, y de hecho aportará bastante a los sistemas tributarios de Brasil y del Perú.

LA ASISTENCIA TÉCNICA SEGÚN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE PERÚ Y BRASIL

1 Planteamiento

Silvia María Muñoz Salgado (*)

El “Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal con relación al Impuesto a la Renta”, suscrito por la República del Perú y la República Federativa de Brasil (en adelante, el CDI Perú-Brasil) será de aplicación para ambos Estados a partir del 1 de enero de 2010.

Uno de los aspectos más relevantes del referido CDI concierne al tratamiento de los servicios de asistencia técnica, el cual presenta una variante interesante respecto de otros CDI que, a la fecha, el Perú mantiene vigentes.

De acuerdo al primer párrafo del artículo 5° del CDI Perú-Brasil se define al “establecimiento permanente” como el “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”, lo cual, según el segundo párrafo del mismo artículo, “(...) comprende, en especial: (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 explotación de recursos naturales”.

Asimismo, conforme al numeral 3) del artículo 5°, la expresión “establecimiento permanente” también incluye: “Una **obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión** directamente relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje o actividad tenga una duración superior a seis (6) meses.(...)”.

Por su parte, el párrafo 4 del Protocolo del referido CDI establece que “las disposiciones del párrafo 3) del artículo 12° se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y **asistencia técnica**. Lo dispuesto en este ítem se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías”.

Según la norma del Protocolo antes citada, dentro de la definición convencio-

nal de “regalías” deben entenderse incluidos, entre otros, los servicios de asistencia técnica. La consecuencia inmediata de esta disposición es que las rentas originadas en este tipo de servicios tributarán conforme a la regla del artículo 12° del CDI; es decir, bajo un criterio de renta compartida (tanto en el Estado de la Fuente, esto es, desde donde se pagan las regalías; como en el Estado de la Residencia del beneficiario efectivo de dichas rentas) con una limitación en la tasa del impuesto aplicable en el Estado de la Fuente, el que no podrá exceder del quince por ciento (15%).

Una lectura rápida de las disposiciones convencionales anteriores podrían llevar a interpretar que el CDI bajo comentario ha remitido íntegramente todas las rentas por concepto de servicios de asistencia técnica y, en general, cualquier servicio empresarial, al tratamiento previsto para las regalías, lo cual no resultaría extraño en este CDI en particular, debido a la práctica común que ha tenido Brasil en otros CDI suscritos con terceros Estados, de reservar a los servicios de asistencia técnica el tratamiento que corresponde a las regalías⁽¹⁾.

Sin embargo, de un análisis más acucioso se advierte que existen ciertos servicios que no obstante calificar, según la Ley doméstica peruana, como “asistencia técnica”, se han incorporado expresamente como supuestos de “establecimiento permanente” y por tanto sometidos a la regla de beneficios empresariales (nos referimos a una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión). Así, bajo la redacción del CDI

tendríamos que ciertos servicios de “asistencia técnica” seguirían el tratamiento previsto para las regalías, pero otros se considerarían como beneficios empresariales sometidos al artículo 7° del CDI, encontrándose gravados en su totalidad en el Estado donde se ubique el establecimiento permanente (artículo 5°) o en el Estado de la Residencia de la entidad que presta el servicio, a falta del primero.

A diferencia de lo que ocurre en otros Estados, donde la suscripción de los CDI suele respaldarse en documentos que, a manera de exposiciones de motivos, recogen la interpretación auténtica de los Estados al negociar todas las cláusulas del CDI⁽²⁾, en el caso peruano carecemos de tales fuentes que permitan definir, con claridad, cuál era el tratamiento que, en definitiva, se pretendía otorgar a los servicios de “asistencia técnica” y si existía alguna razón válida para efectuar la distinción que hemos comentado anteriormente.

En este artículo revisamos algunos aspectos que tendrían que considerarse a fin de aplicar las cláusulas del CDI Perú-Brasil a los servicios de asistencia técnica.

2 Alcances del concepto de asistencia técnica según la legislación doméstica peruana

En el Perú, el origen del tratamiento tributario de la “asistencia técnica” es relativamente reciente.

Como se recuerda, mediante Dec. Leg.

(*) Abogada por la Universidad de Lima. Máster en Tributación por Georgetown University (Washington DC – USA). Con cursos en Tributación Internacional por la OCDE. Postgrado en tributación por la Universidad de Salamanca (España). Ex Profesional Especializada de la Gerencia de Normas Tributarias de SUNAT. Abogada asociada de Rodrigo, Elías & Medrano. Profesora de la Maestría en Tributación de la Escuela de Postgrado de la Universidad de Lima.

(1) Este es el caso de los siguientes Convenios: Argentina-Brasil (1980), Canadá-Brasil (1984), China-Brasil (1991), Checoslovaquia-Brasil (1986), Alemania-Brasil (1975), Dinamarca-Brasil (1974), Ecuador-Brasil (1983), España-Brasil (1974), Hungría-Brasil (1986), India-Brasil (1988), Italia-Brasil (1978), Corea-Brasil (1989), Luxemburgo-Brasil (1978), Países Bajos-Brasil (1980), Noruega-Brasil (1980), Filipinas-Brasil (1983), Portugal-Brasil (2000), Chile-Brasil (2001).

(2) Ejemplo de ellos son las “Explicaciones Técnicas” (*Technical Explanations*) usuales en los CDI’s suscritos por los Estados Unidos de América. Según se describe en su texto, tal documento constituye la guía oficial de la Convención y refleja las políticas detrás de cada provisión particular de la Convención así como las conclusiones alcanzadas con relación a su aplicación e interpretación.

N° 945, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta (LIR de ahora en adelante) a partir del 1 de enero de 2004, se incorporó como renta de fuente peruana a los servicios de "asistencia técnica" que se utilizarán económicamente en el país, derogándose el régimen establecido hasta el 31 de diciembre de 2003, para los "servicios técnicos" que se prestaran parte en el país y parte en el extranjero y cuyas retribuciones se encontraban gravadas con tasas efectivas de 7.5 por ciento en el caso de servicios técnicos relacionados con la industria petrolera y 12 por ciento en el resto de casos.

En materia de servicios prestados por personas no domiciliadas, las exposiciones de motivos que sustentan tanto el referido Decreto Legislativo como la norma reglamentaria aprobada por el D. S. N° 086-2004-EF y la modificación posterior incorporada por el D. S. N° 134-2004-EF, consolidan las razones que motivaron la modificación legislativa:

(i) Adecuar la LIR a la tendencia internacional que grava principalmente los servicios de "asistencia técnica" como servicios de asesoramiento especializado en los que existe necesariamente la transferencia de conocimientos al usuario para que éste los aplique en sus actividades económicas⁽³⁾. Ello implicaba eliminar la regulación referida a los "servicios técnicos" entendidos éstos como servicios de resultado⁽⁴⁾ y en los nuevos servicios denominados "asistencia técnica" considerar como punto de conexión el lugar de su utilización económica, más que el lugar de su prestación física.

(ii) Ampliar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a servicios de "asistencia técnica" prestados por no domiciliados, sea íntegramente dentro del país o totalmente fuera del país. Estos servicios estuvieron gravados con la tasa de retención de 30 por ciento y a partir del ejercicio 2005, con la tasa de 15 por ciento, en aplicación de la Ley N° 28442.

La definición de "asistencia técnica" se recoge en el primer párrafo del inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de LIR en los siguientes términos:

"Se entiende por asistencia técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables que sean necesarios en el

proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario".

Luego el sexto párrafo del inciso c) antes citado, dispone lo siguiente:

"En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios:

1. Servicios de ingeniería: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura(...)".

De los textos transcritos, se desprenden las características principales de la "asistencia técnica" según la normativa peruana:

- 1) Se trata siempre de un servicio de carácter independiente. Nos encontramos ante una típica modalidad de "hacer", lo que configura su distinción automática con las rentas por regalías, en las cuales el objeto principal es un "dar"⁽⁵⁾.
- 2) Puede ser prestado íntegramente en el exterior o totalmente en el país, o parte en el exterior y parte en el país.
- 3) Comprende servicios que, en términos de la legislación comparada y la doctrina, configuran "asistencias técnicas" per se, sin embargo, por excepción también abarca a otras prestaciones establecidas expresamente que constituyen servicios de "resultado" [los previstos en el

sexto párrafo del inciso c)] y en los cuales, la transferencia de un conocimiento o el cumplimiento de los requisitos establecidos en el primer párrafo del aludido inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la LIR, es totalmente prescindible. En síntesis, el Reglamento de la LIR enumera otras operaciones (e.g. los servicios de ingeniería) que, a pesar de no reunir todos los elementos de la definición general de "asistencia técnica", son consideradas como tal por decisión legislativa.

En materia de los denominados "servicios de ingeniería", debe destacarse que sólo algunas legislaciones identifican expresamente a este tipo de servicios dentro de la categoría de "asistencia técnica"⁽⁶⁾.

Ahora bien, en función de cómo se interprete cada una de las actividades comprendidas en el grupo de "servicios de ingeniería" del Reglamento de la LIR, es que quedará delimitada la posterior aplicación del CDI Perú-Brasil:

- (i) *Ejecución del montaje de máquinas, equipos y plantas productoras*
La norma alude a la "ejecución" del montaje, lo cual resultaría redundante, pues la ejecución de una determinada actividad, tal como en este caso vendría a ser el montaje, no es más que el desarrollo de la actividad misma. Partiendo de una definición literal del término "montaje", cabe precisar que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia lo define como la "combinación de las diversas partes de un todo", razón por la cual, dentro

(3) Ejemplos de este tratamiento se recogen en las siguientes normas del Impuesto a la Renta comparadas: México, Costa Rica, Uruguay, Colombia, Venezuela, Chile, Guatemala, Paraguay, República Dominicana y España.

(4) Los servicios de asistencia técnica se diferencian de los "servicios comunes u ordinarios o servicios de resultado", en que estos últimos tienen por finalidad generar un resultado específico para el usuario, sin que ello suponga traslado de conocimiento alguno a éste ni sea relevante la forma en que el servicio ha sido prestado. En otras palabras, al usuario sólo le interesa el resultado del servicio y no cómo se presta ni la información o experiencia que subyace en el mismo.

Por esta razón, en las legislaciones que incorporan un tratamiento especial para el "servicio técnico" y otro para la "asistencia técnica", (e.g. Colombia) queda claro que el primero, no obstante tener componentes técnicos o tecnológicos, se agota con su ejecución, es decir que no implica en ningún caso la ilustración, ni el consejo y por ende tampoco la transferencia de conocimiento porque en dichos servicios no hay asesoría alguna.

(5) Siguiendo los lineamientos que la doctrina fiscal internacional ya ha fijado sobre este tema, dan origen al pago de regalías -básicamente- todas aquellas prestaciones en las que un producto (conocimientos, información, técnicas, fórmulas, habilidades, procesos, planos, etc.), que ya ha sido creado o desarrollado o está en circulación, es transferido. Los contratos que originan regalías no obligan al transferente a participar directamente en la aplicación de una fórmula o conocimiento y tampoco lo obligan a garantizar resultado alguno. Por el contrario, en las modalidades de servicios, la intervención del prestador del servicio en la aplicación de sus conocimientos es esencial y generalmente, el servicio que presta lleva implícita la garantía de un resultado específico. OCDE. "Issues in international taxation 2001. Reports related to the OECD Model Tax Convention". N° 8. París, Francia, 2003, págs. 35 y sgtes.

(6) Este es el caso de Chile, Argentina y Venezuela. En el primer caso, el numeral 2) del artículo 59° de la LIR establece que "Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 20%, las remesas de fondos que se efectúen para remunerar servicios prestados en Chile o en el exterior por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general". En el segundo caso, el Dictamen de la Administración Tributaria Argentina N° 46/96 ha interpretado que los honorarios profesionales originados en un servicio de ingeniería provisto desde el exterior, califica como asistencia técnica (citado por GOTLIB, Gabriel. "Aspectos internacionales de la tributación argentina". Ediciones La ley, 1ra. Edición. 2005, pág. 134). Finalmente, el artículo 42° de la LIR venezolana dispone que el suministro de asistencia técnica podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos de servicios de ingeniería, de investigación desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

del marco de los servicios de “asistencia técnica”, el término estaría aludiendo al montaje industrial, actividad mediante la cual se efectúa el ensamblaje de piezas que, en su conjunto, pueden llegar a conformar un activo industrial funcional.

Lo mencionado en el párrafo anterior es confirmado por la doctrina internacional en materia de convenios internacionales. La expresión “proyecto de montaje” proviene de la versión en inglés de establecimiento permanente recogida en el Modelo de CDI de la ONU (*assembly project*). Sobre la base de ello, se ha sostenido que “*el concepto de montaje, exclusivo del Modelo de Naciones Unidas, se refiere a los proyectos en los que la venta de un determinado equipo se realiza por piezas que deben posteriormente ensamblarse, pero debe tratarse de un único equipo, por lo que excluye una planta de ensamblaje que calificaría directamente por el apartado 1.*” [Refiriéndose al lugar fijo de negocios que se prevé en el numeral 1) del artículo 5 del Modelo de CDI]⁽⁷⁾.

No obstante que esta perspectiva interpretativa se realiza en el ámbito de los convenios internacionales, su aproximación puede ser útil para aclarar el alcance de la misma expresión recogida en nuestra legislación doméstica.

Así, el montaje constituiría un servicio que, en forma previa a la puesta en marcha de un activo que ha sido adquirido por cualquier medio, permite su ensamblaje y acoplamiento. Dicha interrelación entre el servicio de montaje y la adquisición u obtención de piezas o partes de equipo ha sido confirmada por la jurisprudencia de los distintos países que regulan este tipo de actividades en sus legislaciones domésticas. Así por ejemplo, en la sentencia N° 1050/2002, emitida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha 17 de abril de 2002, se calificó como una actividad de “construcción, ensamblaje y montaje” a la recaída sobre las cadenas de producción de automóviles en una factoría⁽⁸⁾.

(ii) **Ejecución de la instalación de máquinas, equipos y plantas productoras**
De acuerdo al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, la instalación es la actividad de “*colocación de los elementos requeridos por una empresa, servicio, casa, situación o actividad*”⁽⁹⁾. Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia define al verbo “instalar”

como la acción de “colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar; como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc.”⁽¹⁰⁾.

Entendemos, por tanto, que para efectos de la aplicación de la legislación interna peruana, la instalación se encontrará estrechamente vinculada con el acto de colocar, en un lugar específico, un objeto determinado.

En lo que respecta a la amplitud con la que suele definirse al término a nivel convencional, debe señalarse que según el párrafo 17 de los Comentarios al artículo 5° del Modelo de CDI de la OCDE, “el término «proyecto de instalación» no se encuentra restringido a una instalación relacionada con un proyecto de construcción; también incluye la instalación de nuevo equipo, tales como una máquina compleja, en un edificio existente o en la intemperie”.

En doctrina suelen asimilarse los alcances del término “instalación” a los de la actividad de “montaje” descrita en el punto anterior. Al respecto, cabe advertir que existen dos posiciones desarrolladas sobre el particular: (i) la de aquéllos que sostienen que, a pesar de su sutil diferencia práctica, ambas actividades pueden ser distinguidas como supuestos independientes, y (ii) la de aquéllos que consideran que el montaje se encuentra incluido en las actividades de instalación.

De acuerdo a la primera posición, “*la cuestión terminológica puede a la postre resultar menor ya que el matiz entre la instalación y el montaje en ocasiones es muy sutil. Aunque las definiciones son nítidas, la instalación se refiere a colocación en el lugar adecuado de un equipo, mientras que el montaje exige la unión de diferentes partes, si cualquiera de ellas va a durar más de 6 meses, como mínimo, parece que sólo el montaje podría tener cabida*”⁽¹¹⁾.

Por su parte, el segundo enfoque –desarrollado específicamente en relación

al Modelo de CDI de la OCDE que no alberga en su texto el término “montaje” – suele interpretar que esta última actividad está incorporada dentro de la “instalación”: “*el término proyecto de instalación significa la unión o reagrupamiento de elementos prefabricados, tales como el levantamiento de andamios de acero o unidades de producción. El ensamblaje final de partes de bienes muebles (e.g. aviones) también se encuentra cubierto por el término; en aquellos casos vinculados con objetos más pequeños, tales como carros a motor, un proyecto de ensamblaje que dura más del periodo mínimo prescrito habrá normalmente ya satisfecho los requerimientos del Art. 5(1) – y posiblemente los del Art. 5(2)(d)*”⁽¹²⁾.

Tomando en cuenta que tanto nuestra legislación interna como el CDI Perú-Brasil han optado por incluir ambos términos de forma independiente, ese tendría que ser el temperamento que se adopte en relación a su interpretación.

(iii) **Supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de máquinas, equipos y plantas productoras**

En lo concerniente al significado del verbo “supervisar”, el Diccionario de la Real Academia lo define como el “*ejercer la inspección superior en trabajos realizados por otros*”.

En ese sentido, y tomando en cuenta que la definición de “servicios de ingeniería” del artículo 4°-A del Reglamento de la LIR incluye dentro de sus alcances a la “supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras”, entendemos que para que esta actividad califique como “asistencia técnica”, deberá recaer sobre alguna de las tres actividades antes descritas.

Al respecto, cabe precisar que si bien se trata de una actividad estrechamente vinculada con las demás que se encuentran referidas en la precitada definición, el término “supervisión” deberá ser tratado como un supuesto de

(7) HORTALÁ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Editorial Aranzadi, SA, Navarra, 2007, pág. 171.

(8) Cf. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición: Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 2001-2002-2003)*. Editorial Aranzadi, SA, Navarra, 2004, pág. 149.

(9) CABANELLAS, GUILLERMO. *Diccionario de Derecho Usual*. Tomo II. Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962, pág. 399.

(10) DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición. [en línea]: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=instalar.

(11) HORTALÁ I VALLVÉ, Joan. *op. cit.*, pág. 171.

(12) VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. Third Edition. Kluwer Law International: Londres, 1997, pág. 306. Traducción libre del inglés: “*The term ‘installation project’ means the putting together or regrouping of pre-fabricated elements, such as the erection of steel scaffolding or units of production (...). The final assembling of parts of moveable objects (e.g. airplanes) is also covered by the term; where smaller objects are involved, such as motor cars, an assembly project that lasts more than the minimum period prescribed will normally have already satisfied the requirements of Art. 5(1) – and possibly also those of Art. 5(2)(d)*”.

“asistencia técnica” independiente, para cuya configuración no será necesario que el supervisor se haya encontrado encargado de la instalación, montaje o puesta en marcha de la maquinaria o equipo, es decir, de las actividades materia de supervisión⁽¹³⁾.

(iv) *Proyectos definitivos de ingeniería*

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el término “ingeniería” significa el estudio y aplicación, por especialistas, de las diversas ramas de la tecnología. Por su parte, el término “tecnología” significa el conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico, así como el conjunto de los instrumentos y procedimientos industriales de un determinado sector o producto.

Asimismo, el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas define el término “ingeniería” como la aplicación de los conocimientos científicos a la invención, mejora y aprovechamiento de la técnica industrial, y como el arte de la construcción, reparación y conservación de las grandes obras públicas cuya finalidad exclusiva no sea la vivienda.

Debido a que la norma peruana no ha restringido el concepto de “proyecto definitivo de ingeniería”, esta expresión puede albergar actividades que estén relacionadas con cualquier rama de la ingeniería (civil, electrónica, de sistemas, de informática, etc.).

Téngase presente que otros Estados que recogen un tratamiento tributario específico para los servicios de “asistencia técnica”, incorporan expresamente en sus CDI disposiciones que incluyen en tales prestaciones a las actividades de ingeniería más disímiles. Este es el caso del **CDI Estados Unidos-India**, de fecha 15 de mayo de 1989. El Memorándum de entendimiento de dicho CDI establece como ejemplos típicos de servicios capaces de transmitir conocimientos técnicos y sometidos a la regla de regalías según prevé el citado CDI, a los siguientes: “1. *servicios de ingeniería (incluidas las subcategorías de bioingeniería y aeronáutica, ingeniería agraria, cerámica, química, civil, eléctrico mecánica, metalúrgica, e industrial).* (...)”.

3 La Asistencia Técnica para efectos del CDI PERÚ-BRASIL

3.1. Es una práctica usual de los países que aprueban expresamente regula-

ciones sobre “asistencia técnica” en sus legislaciones domésticas el incorporar disposiciones específicas en sus CDI para regular dicho tipo de servicios. Por lo general, el tratamiento fiscal que suele otorgársele a la “asistencia técnica” es aquel reservado para las regalías. Así, a través de una remisión que, con frecuencia, suele encontrarse ubicada en el Protocolo que forma parte integrante del CDI, se le otorga a las rentas derivadas de “asistencia técnica” el tratamiento de regalías, es decir, retención aminorada en el Estado de la Fuente.

Los Protocolos suelen emplear dos modalidades de remisión para someter los servicios de “asistencia técnica” a las reglas del artículo 12° referido a regalías, lo que se confirma en la práctica convencional brasileña:

(i) La remisión se realiza a condición de que la “asistencia técnica” prestada se encuentre relacionada con los bienes cuyo uso o derecho al uso, generan las regalías.

Los CDI, a través de sus Protocolos, establecen que “*la expresión «por informaciones relativas a experiencias de orden industrial, comercial o científica» mencionada en el párrafo 3 del artículo 12° compren-*

de las rentas procedentes de la prestación de servicios y de asistencia técnica”⁽¹⁴⁾.

(ii) La remisión es incondicional, sujetando todos los supuestos de “asistencia técnica” al tratamiento fiscal otorgado a las regalías al margen de si se encuentran o no vinculados con los bienes cuyo uso las generan.

En estos casos, el Protocolo se limita a señalar que “*las disposiciones del párrafo 3 del artículo 12° se aplican a las rentas procedentes de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica*”⁽¹⁵⁾.

Cabe indicar que este tratamiento diferenciado en las remisiones al artículo 12°, ha sido puesto de relieve por la autoridad tributaria española, en relación al CDI España-Argentina⁽¹⁶⁾.

Es precisamente esta última modalidad la que recoge el CDI Perú-Brasil, dado que, a diferencia de lo que sucede en el CDI España-Brasil, la remisión del Protocolo no exige que la “asistencia técnica” prestada se encuentre relacionada con los bienes enumerados en el párrafo 3) del artículo 12°.

3.2. El concepto de “asistencia técnica” no ha recibido definición expresa en el CDI Perú-Brasil, por lo que la interpretación de sus alcances podrá ser

(13) Esta interpretación inclusive sería la misma que se encuentra vigente a nivel convencional. Hasta el 31 de diciembre de 2002, los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE señalaban que sólo podían generar establecimiento permanente por aplicación de este supuesto, en el caso que “*las actividades de supervisión fueran realizadas por el mismo contratista a cargo de la construcción*”. A partir del 1 de enero de 2003, los Comentarios eliminan esa frase, de donde se infiere que, en la actualidad, es posible que exista un EP si es que las actividades de supervisión son realizadas por una empresa distinta a quien ejecuta las obras de construcción.

(14) Este tipo de remisión se encuentra recogida en los CDI suscritos por Brasil con Canadá, Dinamarca, España, Italia, Luxemburgo, y Noruega.

Respecto al CDI Brasil-España, la doctrina ha aclarado la interpretación que debe otorgarse a este primer tipo de remisión: “*Cuando se dice que la asistencia técnica se entiende incluida en la expresión «informaciones relativas a experiencias de orden industrial, comercial o científica», no significa que sólo sean cánones las rentas de una asistencia técnica en relación con dichas informaciones. Mas al contrario, también podrán ser cánones la de aquella que se preste con relación a cualquier otro bien o derecho que dé lugar a un canon. El problema que plantean los cánones en el Convenio con Brasil ha sido uno de los motivos por los que las autoridades fiscales hispano-brasileñas se reunieron para negociar estas cuestiones en el marco de un procedimiento amistoso del artículo 25° del Convenio. Como resultado de dicho procedimiento se ha acordado que todas las prestaciones de servicios (servicios técnicos o asistencia técnica) que se refieran a alguno de los bienes o derechos del artículo 12° darán lugar a un canon...*” (En: GARCÍA HEREDIA, Alejandro. *Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Lex Nova; Valladolid, 2007, págs. 316 y 317).

(15) Este tipo de remisión se encuentra recogida en los CDI suscritos por Brasil con Argentina, China, Checoslovaquia, Alemania, Ecuador, Hungría, India, Corea, Países Bajos, Filipinas, Portugal, y Chile.

(16) A través de la Consulta N° 1649-02, emitida por la Subdirección General de Tributación de no Residentes española, se establece un paralelo entre el tratamiento fiscal que recae sobre la “asistencia técnica” de acuerdo al CDI España-Brasil, que tal como ha sido ya explicado, opta por el primer tipo de remisión mencionado, y las disposiciones del CDI España-Argentina, en la cual la remisión es efectuada sin sujetarse a condición alguna. Así, en la referida Consulta se señala lo siguiente:

“*En el Convenio con Brasil la asistencia técnica no aparece expresamente mencionada en el artículo, sino que en el Protocolo la incluye dentro del concepto de «informaciones relativas a experiencias de orden industrial, comercial o científica».*

Sin embargo, en el Convenio con Argentina no se redacta de esta forma. La asistencia técnica está mencionada expresamente en el artículo como una cuestión independiente del resto y en el Protocolo no se relaciona con «informaciones relativas a experiencias técnicas...», como ya se ha mencionado que sucede en el Convenio con Brasil.

Como puede observarse, cada convenio es diferente y admite una interpretación propia. El Convenio que aquí resulta aplicable es el Convenio con Argentina y no con Brasil”.

definida según la legislación doméstica de los Estados Contratantes (párrafo 2 del artículo 3° del CDI Perú-Brasil).

No obstante ello, resulta necesario precisar que, ante la calificación heterogénea de rentas o patrimonios por dos o más Estados o ante problemas de interpretación provenientes de la omisión de un concepto en el Convenio, la doctrina tributaria internacional ha señalado que “por un principio de coherencia, la competencia calificadora debe asumirse por el Estado de la fuente”⁽¹⁷⁾.

3.3. Ahora bien, ¿qué actividades que califican como asistencia técnica para la legislación doméstica peruana podrían quedar subsumidas en las disposiciones sobre establecimiento permanente?

Cualquier actividad que implique la “ejecución y supervisión del montaje o instalación de las máquinas, equipos y plantas productoras” configurará un supuesto de establecimiento permanente siempre que su duración supere el umbral de 6 meses establecido en el párrafo 3) del artículo 5° del CDI Perú-Brasil.

Ahora bien, si tales actividades no recayeran sobre “máquinas, equipos y plantas productoras” –único supuesto que configura la existencia de una asistencia técnica– la actividad en cuestión (siempre que supere el ya mencionado periodo de 6 meses) deberá, necesariamente, ser considerada un establecimiento permanente, en virtud de lo establecido por el párrafo 3) del artículo 5° del CDI Perú-Brasil.

Nótese que en el supuesto antes señalado, no se presenta el conflicto relacionado a que una misma actividad puede calificar, por un lado, como asistencia técnica y, por otro, como establecimiento permanente debido a que, en aplicación de la legislación doméstica, en ningún caso esa actividad puede ser considerada como asistencia técnica.

Por otro lado, como hemos visto anteriormente, un “proyecto definitivo de ingeniería y arquitectura” califica como una modalidad de asistencia técnica según el ordenamiento interno peruano; sin embargo, resulta pertinente determinar si dicha actividad es asimilable a la “obra o proyecto de construcción” a los que se refiere el párrafo 3) del artículo 5° del CDI Perú-Brasil.

Al respecto, cabe advertir que el pá-

rrafo 17 de los Comentarios al artículo 5° del Modelo de CDI de la OCDE, señala que “el término «obra o proyecto de construcción o instalación» incluye no solo la construcción de edificios, sino también la construcción de caminos, puentes y canales, la renovación (que implique más que el mero mantenimiento o reddecoración) de edificios, caminos, puentes o canales, el tendido de tuberías y la excavación y dragado”⁽¹⁸⁾. En adición a ello, la doctrina establece que una obra o proyecto de construcción incluye “la demolición y operaciones de desmonte. Dichas operaciones no necesariamente deberán encontrarse materialmente conectadas con subsecuentes trabajos de edificación o construcción”⁽¹⁹⁾.

Como puede apreciarse, tanto los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE como la doctrina internacional coinciden en señalar que la expresión “obra o proyecto de construcción” se encuentra vinculada, básicamente, con actividades relacionadas con la elaboración, mantenimiento, control, planeamiento y operación de infraestructura, todas vinculadas con la rama de la ingeniería civil.

En este escenario, resulta claro, por tanto, que los “proyectos definitivos de ingeniería y arquitectura” a los que se refiere el ordenamiento interno peruano se encontrarán subsumidos dentro de la expresión “obra o proyecto de construcción”, supuesto de establecimiento permanente de acuerdo al CDI Perú-Brasil, **siempre que se trate de un proyecto vinculado con el desarrollo de una obra dentro de la rama de la ingeniería civil.**

Así, siempre que se trate de este tipo de proyectos, y la actividad supere el umbral de 6 meses, a pesar de calificar como un supuesto de “asistencia técnica” de acuerdo a la legislación doméstica peruana, para efectos del CDI

Perú-Brasil deberá ser considerado un establecimiento permanente.

Una actividad que suponga el desarrollo de un proyecto de construcción de un software, actividad perteneciente a la rama de la ingeniería de sistemas, no podrá calificar como un supuesto de establecimiento permanente, sino como una asistencia técnica regida por la regla de las regalías.

4 Tratamiento de la Asistencia Técnica según las Disposiciones de establecimiento permanente (artículo 5° del CDI Perú - Brasil) o la regla de las regalías (numeral 4 del Protocolo)

- 4.1. Tal como se aprecia del punto anterior, para efectos de la aplicación del CDI Perú-Brasil, aquellas actividades que califiquen como asistencia técnica según la legislación doméstica peruana se registrarán por la regla de regalías contenida en el artículo 12°, en virtud de la remisión efectuada por el Protocolo. Sin embargo, existe otro grupo de actividades que, a pesar de calificar como asistencia técnica de acuerdo al Reglamento de la LIR, pueden encontrarse subsumidas dentro del supuesto de establecimiento permanente regulado por el artículo 5° (3). La superposición a la que alude el párrafo anterior se manifiesta, concretamente, en torno a las actividades de instalación y montaje de máquinas y equipos, así como de la supervisión que recaiga sobre dichas actividades y en los proyectos definitivos de ingeniería de naturaleza civil. La antinomia antes referida, la cual entendemos no fue percibida durante el proceso de negociación del CDI Perú-Brasil, encuentra un paralelo en

(17) CHICO DE LA CAMARA, Pablo. “Interpretación y calificación de los Convenios de Doble Imposición internacional”. EN: FISCALIDAD INTERNACIONAL, 2da. Edición revisada y ampliada, Centro de Estudios Financieros, Madrid España, pág. 261.

(18) OCDE. *Model Tax Convention on income and on capital*. Versión Julio 2008. Traducción libre del inglés: “The term «building site or construction or installation project» includes not only the construction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the renovation (involving more than mere maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging”.

(19) VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. Third Edition. Kluwer Law International, Londres, 1997, pág. 306. Traducción libre del inglés: “The term «building site or construction project» also covers demolition and clearing operations. Those operations need not to be materially connected with subsequent building or construction work”.

la norma convencional, específicamente en el CDI Estados Unidos-India, el que, a diferencia del CDI Perú-Brasil, regula en forma más coherente la interrelación entre los servicios de “asistencia técnica” y los supuestos de establecimiento permanente por servicios.

De acuerdo al artículo 12° del mencionado CDI, el concepto de regalías incluye a aquellas rentas recibidas por la prestación de “servicios incluidos” (“included services”).

El artículo 12°(4), por su parte, define a las regalías derivadas de la prestación de servicios incluidos como “cualquier tipo de pago efectuado por la prestación de **servicio técnico o de consultoría** (incluidos los servicios prestados a través de técnicos u otro tipo de personal)”⁽²⁰⁾, clasificándolas en dos grupos: (i) aquellas provenientes de servicios incluidos “adicionales o subsidiarios a la aplicación o disfrute de algún derecho, propiedad o información descrita en el párrafo 3°”⁽²¹⁾ del artículo 12°(22), o (ii) las que se deriven de servicios incluidos susceptibles de “transferir algún tipo de conocimiento técnico, experiencia, habilidad, know-how, o procesos, o que consistan en el desarrollo y transferencia de un plan o diseño técnico”⁽²³⁾.

Nótese que, dentro de los alcances del artículo 12° del CDI Estados Unidos-India, se encuentran recogidas todas las modalidades de asistencia técnica que usualmente suelen ser definidas como tales en la normativa interna de aquellos Estados Contratantes que cuenten con regulación vinculada a dicho tipo de servicios, tales como el Perú.

Ahora bien, a pesar que los CDI suscritos por la India usualmente contemplan como modalidad de establecimiento permanente a la prestación de servicios, en el CDI analizado, el literal (l) del artículo 5° (2) excluye expresamente de la posibilidad de generar un establecimiento permanente, a la prestación de los “servicios incluidos” regulados en el artículo 12°⁽²⁴⁾.

De ello se colige que, para efectos de la aplicación del CDI Estados Unidos-India, toda renta derivada de la prestación de servicios que califiquen como “asistencia técnica” se registrará – en todos los casos – por las disposiciones contenidas en el artículo 12°,

evitando así el riesgo de una superposición de cláusulas a nivel convencional similar a la que se da en el CDI Perú-Brasil.

4.2. Como el tratamiento antes explicado no se ha seguido en el CDI Perú-Brasil, los siguientes serían los posibles alcances que podrían otorgarse a los servicios de montaje e instalación de máquinas, equipos o plantas productoras, de supervisión de tales actividades y a los proyectos de construcción que una empresa brasilera preste a una empresa peruana:

- a) En principio, cualquiera de esas actividades que realice una empresa brasilera en territorio peruano (Estado de la fuente) tendría que ser calificada como “asistencia técnica”, porque encuadran dentro de la definición prevista en el sexto párrafo del inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la LIR.
- b) Luego, si tales actividades se realizan en el Perú por un periodo inferior a los 6 meses, en aplicación del numeral 4) del Protocolo

del CDI Perú-Brasil y del artículo 12° del CDI (Regalías), la tasa preferente de retención que se aplicará será la del 15 por ciento.

- c) Empero, si tales actividades superaran el periodo de 6 meses en el Perú, al amparo del numeral 4) del artículo 12° del CDI Perú-Brasil, la norma de establecimiento permanente será preeminente sobre la de regalías y, por tanto, se tributará en Perú en función de las rentas que se atribuyan a dicho establecimiento permanente⁽²⁵⁾.

5 Conclusión

Consideramos que la redacción del Protocolo del CDI Perú-Brasil permite inferir que la voluntad de los Estados contratantes fue la de remitir todos los servicios de asistencia técnica al tratamiento de las regalías. En ese sentido, el artículo 5° del referido CDI, al igual que lo que ocurre en otros convenios internacionales, no debió comprender a los servicios que califiquen como asistencia técnica.

(20) En su idioma original, el Artículo 12°(4) del CDI Estados Unidos-India establece lo siguiente: “For purposes of this Article, «fees for included services» means payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consultancy services (including through the provision of services of technical or other personnel)”.

(21) En su idioma original, el literal (a) del Artículo 12°(4) del CDI Estados Unidos-India se refiere a “payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consultancy services (...) if such services: (a) are ancillary and subsidiary to the application or enjoyment of the right, property or information for which a payment described in paragraph 3 is received”.

(22) El Artículo 12°(3) del CDI incluye dentro del término “regalías” a las “remuneraciones de cualquier naturaleza recibidas en contraprestación por el uso o el derecho de usar derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas, incluyendo películas cinematográficas o trabajo en film, cinta u otros medios de reproducción para su uso en conexión con transmisión a través de radio o televisión, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas secretas o procesos, o información (know-how) concerniente a experiencia en el campo industrial, comercial o científico, incluyendo las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes en la misma medida en que dichas ganancias sean contingentes a la productividad, uso o disposición de los mismos”. Traducción libre del inglés: “The term “royalties” as used in this Article means: (a) payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of a literary, artistic or scientific work, including cinematograph films or work on film, tape or other means of reproduction for use in connection with radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experiences, including gains derived from the alienation of any such right or property which are contingent on the productivity, use, or disposition thereof”.

(23) En su idioma original, el literal (b) del Artículo 12°(4) del CDI Estados Unidos-India se refiere a “payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consultancy services (...) if such services: (b) make available technical knowledge, experience, skill, know how, or processes, or consist of the development and transfer of a technical plan or technical design”.

(24) En su idioma original, el literal (l) del Artículo 5°(2) del CDI Estados Unidos-India señala lo siguiente: “2. The term «permanent establishment» includes especially: (...) (l) the furnishing of services, other than included services as defined in Article 12 (Royalties and Fees for Included Services), within a Contracting State by an Enterprise through employees or other personnel...”.

(25) El citado numeral establece lo siguiente: “Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí (...) y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente (...)”. Debe advertirse que la conclusión que comentamos es la más razonable del texto del CDI, a pesar que la redacción del párrafo bajo análisis no respondería, en estricto, al supuesto que aquí analizamos, toda vez que, en este caso, el pago de las regalías no se efectúa por ningún “bien” o “derecho”, sino por “servicios”.

ANÁLISIS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE PERÚ Y BRASIL

RENTAS PROVENIENTES DE DIVIDENDOS, INTERESES Y REGALÍAS

1 INTRODUCCIÓN

Daniel Villavicencio Eyzaguirre (*)

Los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (en adelante los CDI) constituyen hoy en día un importante vehículo para la atracción de la inversión extranjera directa.

Esto debido a que al contener los CDI aspectos tributarios, y al ser uno de sus principales objetivos atenuar o eliminar la doble imposición, constituyen un importante complemento junto a los tratados comerciales para fortalecer la inversión extranjera en los países.

La doble imposición antes señalada, se ve mucho más acentuada debido a que hoy en día ante la notable internacionalización de la economía con el constante incremento del intercambio de bienes, servicios y tecnologías entre otros, motivan la participación de diferentes soberanías fiscales, produciéndose una doble o múltiple tributación sobre una misma renta, esto debido a que ambos Estados tienen potestad para gravar la misma, uno por ser el Estado de Residencia del receptor de la renta y el otro por ser el Estado de la Fuente de la misma renta.

El Perú no es ajeno al notable incremento del movimiento de capitales que acontece en el mundo, en razón de ello en los últimos años se ha visto mayor intensidad en el propósito de ampliar la actual red de CDI vigentes, siendo el más reciente el CDI suscrito con Brasil (en adelante "CDI Perú-Brasil"), que será plenamente aplicable a partir del 1 de enero de 2010; razón que motiva nuestro análisis en el presente documento.

El presente trabajo, aborda el estudio de las rentas provenientes de dividendos, intereses y regalías, rentas principalmente de "tipo pasivo" en tanto se generan por la afectación del capital a actividades productivas.

El análisis de las rentas provenientes

tanto de los dividendos, intereses y regalías, consistirá en primer término en abordar el tratamiento dado en el CDI Perú-Brasil y la legislación vigente en el Perú, para luego compararlo con el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico⁽¹⁾ –en adelante MCOCDE–, y después realizar algunas comparaciones particulares con los CDI suscritos tanto por Perú como por Brasil con terceros Estados.

2 LOS CDI COMO PARTE DEL DERECHO NACIONAL

Acorde con nuestro ordenamiento interno para que un tratado internacional forme parte del derecho nacional en el que se crean, modifican o suprimen tributos, los que exigen la modificación o derogación de alguna ley y requieren medidas legislativas para su ejecución, deben ser aprobados por el Congreso de la República, para posteriormente ser ratificados por el Presidente de la República⁽²⁾.

Cabe indicar que, acorde con lo que señala Enrique Bernaldes⁽³⁾, el principio seguido para atribuir la aprobación de tratados al Congreso ha sido la vinculación temática existente entre el tratado del que se trate, con aquellos contenidos que corresponden a reserva de la ley en el sis-

tema jurídico peruano.

Asimismo, cabe indicar que la Ley N° 26647⁽⁴⁾ establece las normas que regulan los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano, comprendiendo principalmente las normas de aprobación interna, es decir la aprobación del Congreso de la República mediante Resolución Legislativa y su ratificación por el Presidente de la República a través de Decreto Supremo, los mismos que entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos; adicionalmente, la respectiva publicación del texto íntegro de los mismos y la difusión de su entrada en vigencia e incorporación al derecho nacional.

En lo referente a la documentación que hay que remitir al Congreso de la República respecto de las proposiciones de Resolución Legislativa para la aprobación de estos CDI, el Reglamento del Congreso de la República⁽⁵⁾ señala que ellos deben ir acompañados del texto íntegro del instrumento internacional, sus antecedentes, un informe sustentatorio que contenga las razones por la cual el Poder Ejecutivo considera que debe ser aprobado por el Congreso, la opinión técnica favorable del sector o sectores

(*) Contador Público Colegiado por la Universidad Ricardo Palma. Máster en Asesoría Fiscal por la Escuela de Negocios de la Universidad San Pablo de Madrid (España). Especialista en Fiscalidad Internacional por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Miembro del equipo peruano negociador de Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (CDI). Autor de diversas publicaciones en temas de Fiscalidad Internacional. Docente de Postgrado en Derecho Tributario.

(1) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, en su versión al 17 de julio de 2008, publicada en Inglés por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

(2) Artículo 56° de la Constitución Política del Perú.

(3) BERNALDES BALLESTEROS, Enrique. *La Constitución de 1993*. Editora RAO, Lima, 1999, pág. 343.

(4) Publicada en el Diario Oficial *El Peruano* el día 28 de junio de 1996.

(5) Literal f) del numeral 1 del artículo 76°, modificado por Resolución Legislativa N° 017-2003-CR, publicada el 5 de diciembre de 2003.

competentes, y la Resolución Suprema que aprueba la remisión del tratado al Poder Legislativo⁽⁶⁾.

En atención a lo antes dicho, el CDI Perú-Brasil⁽⁷⁾ se suscribió en la ciudad de Lima el 17 de febrero de 2006, siendo aprobado por el Congreso de la República mediante Resolución Legislativa N° 29233⁽⁸⁾ y ratificado por el Presidente de la República mediante D. S. N° 019-2008-RE⁽⁹⁾; el mismo que entró en vigor⁽¹⁰⁾ desde el 14 de agosto de 2009 acorde con la publicación de su vigencia en el Diario Oficial *El Peruano* realizada el día 19 de agosto de 2009 y será plenamente aplicable a partir del 1 de enero de 2010⁽¹¹⁾.

3 CDI BILATERALES SUSCRITOS POR PERÚ Y BRASIL CON TERCEROS ESTADOS

El Perú actualmente cuenta con tres (3) CDI bilaterales vigentes⁽¹²⁾, con Chile, con Canadá y recientemente con Brasil, aplicables a partir de las fechas que se indican en el cuadro N° 1 siguiente:

CUADRO N° 1
CDI VIGENTES EN PERÚ

Países	Aplicables desde el 1 de enero de:
Canadá	2004
Chile	2004
Brasil	2010

Adicionalmente el Perú ha suscrito un CDI con España⁽¹³⁾, el mismo que se encuentra pendiente de aprobación por el Congreso de la República; asimismo mantiene en negociación otros con Francia, Suiza, Italia, Suecia⁽¹⁴⁾, Tailandia y Reino Unido.

Por otro lado, debemos señalar que Brasil cuenta actualmente con la red más amplia de CDI en Sudamérica, teniendo a la fecha veintinueve (29) CDI vigentes, el más reciente con Perú, aplicables a partir de las fechas que se indican en el cuadro N° 2:

CUADRO N° 2
CDI VIGENTES EN BRASIL

Países	Aplicables desde el 1 de enero de
Japón	1968
Francia	1972
Bélgica	1974
Dinamarca	1975
España	1976
Suecia	1976
Austria	1977

Luxemburgo	1981
Noruega	1982
Italia	1982
Argentina	1983
Canadá	1986
Ecuador	1989
Corea	1992
Filipinas	1992
Hungría	1992
Holanda	1992
República Eslovaca	1992
República Checa	1992
India	1993
China	1994
Finlandia	1998
Portugal	2000
Chile	2004
Israel	2006
Sudáfrica	2007
México	2007
Ucrania	2007
Perú	2010

Cabe indicar que el CDI Perú-Brasil tiene como ámbito de aplicación, es decir impuestos comprendidos, sólo el Impuesto a la Renta exigible por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera sea el sistema de exacción, no contemplando el Impuesto al Patrimonio; esto a diferencia de los CDI suscritos por Perú con Chile y con Canadá en que comprenden tanto el Impuesto a la Renta como el Impuesto al Patrimonio.

4 RENTAS PROVENIENTES DE DIVIDENDOS

El artículo 10° del CDI Perú-Brasil establece el gravamen de las rentas provenientes de los dividendos, estableciendo una imposición compartida entre el Estado de la Fuente y el de la Residencia, determinando límites en la imposición en el Estado de la Fuente.

La imposición compartida origina que en el Estado de la Fuente se estipulen tasas que no podrán exceder del 10 por ciento y del 15 por ciento. Se aplica la tasa preferente del 10 por ciento en los casos en que el beneficiario efectivo es una sociedad, que controla directa o indirectamente no menos del 20 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos; será del 15 por ciento en los demás casos.

La Ley del Impuesto a la Renta⁽¹⁵⁾ (en adelante "LIR") establece que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Por otro lado, la LIR⁽¹⁶⁾ indica que las personas que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual los impuestos que correspondan a los no domiciliados.

Para el caso específico de las rentas por concepto de dividendos y otras formas de distribución de utilidades que se obtengan de las personas jurídicas, nuestra norma interna prevé el impuesto correspondiente al 4.1 por ciento sobre el monto que se distribuye⁽¹⁷⁾.

Como se aprecia para el caso del CDI Perú-Brasil, en el supuesto de que Perú sea el Estado de la Fuente, es decir quien distribuya y pague el dividendo, deberá practicar la tasa por la renta que obtenga el residente de Brasil, la que sea menor entre lo establecido en el CDI y la norma interna; en este caso aplicará la tasa del 4.1 por ciento.

(6) En el caso del CDI Perú - Brasil, se trata de la R. S. N° 213-2006-RE, del 21 de junio de 2006, que dispone la remisión de dicho tratado y demás documentación al Congreso de la República.

(7) A la fecha de emisión del presente documento se encuentra pendiente de publicación el texto íntegro del CDI Perú-Brasil en el Diario Oficial *El Peruano*.

(8) Publicada el 22 de mayo de 2008.

(9) Publicado el 6 de junio de 2008.

(10) Acorde con el apartado 1 del artículo 28° del CDI Perú-Brasil, la vigencia del Convenio tendrá inicio en la fecha de recepción de la última notificación entre ambos Estados.

(11) Acorde con el apartado 2 del artículo 28° del CDI Perú-Brasil, las disposiciones del convenio se aplicarán respecto a los impuestos retenidos de uno y otro Estado después del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el que el convenio entra en vigor.

(12) Existe un CDI Multilateral con los países de la Comunidad Andina de Naciones – Decisión 578 (Perú, Ecuador, Colombia y Bolivia), respecto del que algunos tratadistas discuten su vigencia en tanto no se encuentra plenamente perfeccionado acorde con lo señalado en el artículo 56° de la Constitución Política del Perú.

(13) Suscrito en la ciudad de Lima el 6 de abril de 2006.

(14) El Perú contó con un CDI con Suecia suscrito el 17 de setiembre de 1966, que estuvo vigente hasta el año 2006, fecha en que el mismo fue materia de denuncia por parte del gobierno sueco.

(15) Literal c) del artículo 71° de la LIR.

(16) Artículo 76° de la LIR.

(17) Artículo 54° y literal e) del artículo 56° de la LIR.

El MCOCDE establece para los dividendos imposición compartida entre el Estado de la Residencia y el Estado de la Fuente, señalando límites en este último del 5 y del 15 por ciento; aplicando la tasa preferencial del 5 por ciento en el caso en que el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos; la tasa será del 15 por ciento en los demás casos.

A continuación mostramos un cuadro comparativo del tratamiento establecido para los dividendos de los CDI suscritos por Perú con Canadá, Chile y el propio Brasil.

CUADRO N° 3
DIVIDENDOS EN CDI CELEBRADOS POR PERÚ

Supuesto	Perú-Canadá	Perú-Chile	Perú-Brasil
Beneficiario efectivo es una Sociedad	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. Será del 10% si el beneficiario efectivo controla no menos del 10% de las acciones; 15% en los demás casos	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. Será del 10% si el beneficiario efectivo controla no menos del 25% de las acciones; 15% en los demás casos.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. Será del 10% si el beneficiario efectivo controla no menos del 20% de las acciones; 15% en los demás casos
Beneficiario efectivo es otra persona distinta	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta el 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta el 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta el 15%.

Con respecto a la cláusula de nación más favorecida⁽¹⁸⁾, ésta no ha sido estipulada para el caso de las rentas por dividendos en el CDI Perú-Brasil, así como tampoco en el CDI Perú-Chile; sin embargo, para el caso del CDI Perú-Canadá sí se ha incorporado una cláusula en este sentido⁽¹⁹⁾.

A continuación incorporamos a título ilustrativo el tratamiento establecido para los dividendos en los CDI suscritos por Brasil con algunos otros terceros Estados.

CUADRO N° 4
DIVIDENDOS EN CDI CELEBRADOS POR BRASIL

Supuesto	Brasil-Chile	Brasil-Argentina	Brasil-España
Beneficiario efectivo es una Sociedad	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. Será del 10% si el beneficiario efectivo controla no menos del 25% de las acciones; 15% en los demás casos	Imposición compartida sin límite en el país de la fuente. No distingue si beneficiario efectivo es una sociedad o personal distinta.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. No distingue si beneficiario efectivo es una sociedad o personal distinta.
Beneficiario efectivo es otra persona distinta	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta el 15%.	Imposición compartida sin límite en el país de la fuente.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta el 15%.

Será del 1 por ciento por los intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y financieras establecidas en el país por la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior; serán del 4.99 por ciento por los intereses derivados de créditos externos e inferiores a la tasa preferencial predominante en la plaza de origen más 3 puntos, exigiéndose la acreditación del ingreso de la moneda extranjera al país; y, será del 30 por ciento en los casos que los intereses derivados de créditos externos excedan a la tasa preferencial antes indicada o que provengan de empresa del exterior entre partes vinculadas.

Como se aprecia, para el caso del CDI Perú-Brasil en el supuesto de que Perú sea el Estado de la Fuente, es decir quien pague el interés, deberá evaluarse previamente los supuestos señalados en el párrafo anterior para determinar la tasa a aplicarse al residente de Brasil; en vista de que la tasa pactada en el referido CDI no podrá exceder del 15 por ciento, sólo aplicará este supuesto de retención en la medida en que le calce originalmente los supuestos estipulados de aplicación para el 30 por ciento (beneficiándose así con la retención del 15 por ciento adoptada en el CDI), de lo contrario se practicará al residente de Brasil la tasa del 1 por ciento o del 4.99 por ciento según corresponda.

El MCOCDE establece para los intereses imposición compartida entre el Estado de Residencia y el Estado de la Fuente, estableciendo límites en el Estado de la Fuente del 10 por ciento, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente del otro Estado contratante.

A continuación mostramos un cuadro comparativo del tratamiento establecido para los intereses en los CDI suscritos por Perú con Canadá, Chile y el propio Brasil.

5 RENTAS PROVENIENTES DE INTERESES

El artículo 11° del CDI Perú-Brasil establece el gravamen de las rentas provenientes de los intereses, estableciendo una imposición compartida entre el Estado de la Fuente y el de la Residencia, determinando límite de imposición en el Estado de la Fuente.

La imposición compartida origina que en el Estado de la Fuente se estipule una tasa que no podrá exceder del 15 por ciento si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante.

Para el caso específico de las rentas por concepto de intereses, nuestra norma interna prevé un impuesto correspondiente al 1, 4.99 y 30 por ciento⁽²⁰⁾.

(18) La cual prevé que si después de la entrada en vigencia de un CDI, un Estado concluye un convenio con un tercer Estado y acuerda una tasa de impuesto menor a la acordada con el primer otro Estado, la menor tasa se aplicará también para con ese primer otro Estado.

(19) En el literal a) del apartado 3 del Protocolo, se establece que si Perú acuerda en una fecha posterior a la vigencia del CDI con Canadá, un convenio con un país que es miembro de la OCDE, una tasa sobre impuestos menor del 10 por ciento, se aplicará automáticamente la mayor entre dicha nueva tasa y una tasa del 5 por ciento.

(20) Artículo 54° y literales a), b) y h), respectivamente, del artículo 56° de la LIR.

CUADRO N° 5
INTERESES EN CDI CELEBRADOS POR PERÚ

Perú-Canadá	Perú-Chile	Perú-Brasil
Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.

Con respecto a la cláusula de nación más favorecida⁽²¹⁾, esta no se ha estipulado en el caso de las rentas por intereses en el CDI Perú-Brasil, así como tampoco en el CDI Perú-Chile; sin embargo para el caso del CDI Perú-Canadá sí se ha incorporado una cláusula en este sentido⁽²²⁾.

A continuación incorporamos a título ilustrativo el tratamiento establecido para los intereses en los CDI suscritos por Brasil con algunos otros terceros Estados

CUADRO N° 6
INTERESES EN CDI CELEBRADOS POR BRASIL

Brasil-Chile	Brasil-Argentina	Brasil-España
Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida sin límite en el país de la fuente.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.

6 RENTAS PROVENIENTES DE REGALÍAS

El artículo 12° del CDI Perú-Brasil establece el gravamen de las rentas provenientes de las regalías, estableciendo una imposición compartida entre el Estado de la Fuente y el de Residencia, imponiendo límite de imposición en el Estado de la Fuente.

La imposición compartida origina que en el Estado de la Fuente se estipule una tasa que no podrá exceder del 15 por ciento si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante.

Para el caso específico de las rentas por concepto de regalías, nuestra norma interna prevé un impuesto correspondiente al 30 por ciento⁽²³⁾.

Como se aprecia para el caso del CDI Perú-Brasil, en el supuesto de que Perú sea el Estado de la Fuente, es decir quien pague la regalía al residente de Brasil, deberá de aplicarse la tasa establecida en el CDI, en vista de que la tasa pactada en el referido CDI es menor a la norma interna.

El MCOCDE establece para las regalías imposición exclusiva en el Estado de la Residencia, a diferencia de lo pactado por Perú en los CDI suscritos con Canadá, Chile y Brasil, tal como se observa en el cuadro N° 7.

CUADRO N° 7
REGALÍAS EN CDI CELEBRADOS POR PERÚ

Perú-Canadá	Perú-Chile	Perú-Brasil
Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.

Con respecto a la cláusula de nación más favorecida⁽²¹⁾, esta no se ha estipulado en el caso de las rentas por regalías en el CDI Perú-Brasil, en el CDI Perú-Chile si existe una cláusula específica⁽²⁴⁾; así como también se ha incorporado en el CDI Perú-Canadá⁽²⁵⁾.

Adicionalmente es pertinente señalar que en el CDI Perú-Brasil se ha indicado que el término de regalías se aplica también a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías⁽²⁶⁾. En los CDI suscritos por Perú con Chile y con Canadá no se ha hecho referencia expresa a estos conceptos.

A continuación incorporamos a título ilustrativo el tratamiento establecido para las Regalías en los CDI suscritos por Brasil con algunos otros terceros Estados:

CUADRO N° 8
REGALÍAS EN CDI CELEBRADOS POR BRASIL

Brasil-Chile	Brasil-Argentina	Brasil-España
Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 15%.	Imposición compartida sin límite en el país de la fuente.	Imposición compartida con límite en el país de la fuente de hasta 10% o 15%. Será del 10% cuando provienen del uso o de la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; 15% en los demás casos.

Cabe indicar que al igual que con el CDI Perú-Brasil, Brasil ha incorporado en el Protocolo de los CDI suscritos con los terceros Estados que se indican en el cuadro anterior, el término de servicios técnicos y de asistencia técnica dentro del concepto de regalías.

En el CDI Brasil-España se ha incorporado la cláusula de Nación más favorecida para las rentas de dividendos y de regalías.

Por último, debe de tenerse en cuenta lo estipulado con respecto a la acreditación de la residencia fiscal según lo regulado por el D. S. N° 090-2008-EF⁽²⁷⁾, en cuanto a los casos en que se practique la retención con los beneficios estipulados en los CDI a los residentes de países con los que el Perú cuenta con CDI aplicable; asimismo debe tenerse presente la importancia de contar con el Certificado de Residencia Fiscal, ya que constituye el único documento que sustenta el otorgamiento de los beneficios contemplados en los CDI⁽²⁸⁾.

(21) La cual prevé que si después de la entrada en vigencia de un CDI, un Estado concluye un convenio con un tercer Estado y acuerda una tasa de impuesto menor a la acordada con el primer otro Estado, la menor tasa se aplicará también para con ese primer otro Estado.

(22) En el literal b) del apartado 3 del Protocolo se establece que si Perú acuerda en una fecha posterior a la vigencia del CDI con Canadá, un convenio con un país que es miembro de la OCDE, una tasa sobre impuestos menor del 15 por ciento, se aplicará automáticamente la mayor entre dicha nueva tasa y una tasa del 10 por ciento.

(23) Artículo 54° y literal d) del artículo 56° de la LIR.

(24) En el apartado 3 del Protocolo se 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 el caso de la tasa pactada en regalías en forma automática una vez transcurrido un plazo de cinco años. 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.

(25) En el literal c) del apartado 3 del Protocolo se establece que si Perú acuerda en una fecha posterior a la vigencia del CDI con Canadá, un convenio con un país que es miembro de la OCDE, con una tasa sobre impuestos menor del 15 por ciento, se aplicará automáticamente en la medida que tal tasa más baja se aplique derechos de autor, regalías por el uso de programas de computación o cualquier patente o por información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica; de aplicarse a otras regalías debe aplicarse la mayor entre dicha tasa menor y la tasa del 10 por ciento.

(26) Apartado 4 del Protocolo CDI Perú-Brasil.

(27) Publicado el 4 de julio de 2008.

(28) Mayor amplitud sobre las implicancias de la acreditación de la residencia fiscal a través del Certificado de Residencia Fiscal véase VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE, Daniel. "Implicancias en la acreditación de la residencia fiscal en aplicación de los convenios de doble imposición vigentes en Perú". EN: *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 4, julio de 2008, págs. 28 a 30.

RENTAS DE FUENTE NACIONAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO

1 / Nociones Generales

Conforme al artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), los sujetos domiciliados en el Perú, determinados conforme a Ley, están afectos al Impuesto a la Renta (IR) por la totalidad de sus rentas gravadas, sean estas de fuente peruana o extranjera. A su vez, conforme al artículo 51° de dicha norma, deberán sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana correspondiente.

De otro lado, en el caso de los sujetos no domiciliados (identificados por exclusión de los que son sujetos domiciliados), en el Perú sólo están afectos al IR por las rentas gravadas de fuente peruana.

En ese marco, para los sujetos domiciliados en el Perú es importante establecer claramente cuándo la renta generada es de fuente peruana, dado el marco limitativo establecido en el citado artículo 51° de la LIR. A su vez, para los sujetos no domiciliados resulta trascendental conocer qué rentas son de fuente peruana, con el fin de conocer si serán gravadas con el IR peruano.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9° de la LIR, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana a las descritas expresamente en los incisos de dicha norma. Asimismo, principalmente los artículos 10°, 11° y 12° de la LIR establecen otras disposiciones sobre la aplicación de las rentas de fuente peruana.

2/ Criterios Jurisprudenciales

A continuación presentamos las sumillas de los principales criterios interpretativos vertidos por el Tribunal Fiscal (TF) relacionados a la definición de Rentas de Fuente Nacional para efectos del IR que corresponde pagar en Perú, las que deberán ser leídas tomando en cuenta el contexto normativo respectivo.

DEFINICIÓN DE REGALÍAS EN LA DECISIÓN 40 DE LA CAN

RTF Nº 897-4-2008 / 23.01.2008

PARA EFECTO DE LA DECISIÓN 40 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN), CALIFICA COMO REGALÍA LA TRANSMISIÓN DE CONOCIMIENTOS ESPECIALIZADOS A FAVOR DE UN DOMICILIADO POR PARTE DE UN SUJETO DOMICILIADO EN ALGUNO DE LOS OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA CAN Y, POR ENDE, CUANDO SEAN UTILIZADOS EN EL PAÍS, CONSTITUIRÁN RENTAS DE FUENTE PERUANA.

La Administración Tributaria (AT) constató que la recurrente, durante el ejercicio 2001, abonó a la empresa domiciliada en Colombia denominada como “Manuelita S.A.” una retribución total de US\$ 1,000,000, que se registró en los meses de

enero a diciembre de dicho ejercicio, por importes equivalentes a US\$ 83,333. Asimismo, señala que la empresa no domiciliada en el Perú emitió a favor de la recurrente por la referida retribución cuatro facturas, dos el 22 de junio de 2001 por importes de US\$ 150,000 y US\$ 350,000 y otras dos el 10 de diciembre de 2001 por importes de US\$ 150,000 y US\$ 350,000, respecto de las cuales la recurrente sólo abonó la retención del IR (a tasa de 30 por ciento) sobre los importes consignados en las facturas por US\$ 150,000 (dos), pues consideró que los otros dos montos (por US\$ 350,000 cada uno) no suponían rentas de fuente peruana.

Para la SUNAT, el contrato suscrito entre la recurrente y la empresa no domiciliada en el Perú no es uno de servicios técnicos, pues para que dicho servicio se configure una de las partes debe obligarse a utilizar los conocimientos usuales de su profesión a fin de ejecutar una obra para la otra parte, hecho que no se ha dado en el caso analizado, pues los servicios prestados por Manuelita S.A. implican transferencia de conocimientos, por lo que no es dable aplicar el artículo 28° del Reglamento de la LIR sino la Decisión 40 de la CAN, según la cual las regalías se gravan en el país miembro donde se utilizan.

La recurrente indicó que las sumas pagadas a la empresa colombiana no tenían la naturaleza de regalías según la definición regulada en la Decisión 40 de la CAN sino de honorarios por servicios técnicos, gerenciales y administrativos, con prestaciones claramente identificables, razón por la cual sólo efectuó las retenciones por concepto de IR respecto de los honorarios de los servicios realizados en territorio nacional, es decir de renta de fuente peruana según lo indicado en el artículo 28° del Reglamento de la LIR, indicando que el pacto de confidencialidad estipulado en su contrato no desvirtúa su naturaleza, dado que éste rige para ambas partes pues Manuelita S.A. también estaba obligada a guardar confidencialidad respecto de la información reservada que obtuviera de la recurrente durante la prestación de sus servicios.

Para el TF corresponde analizar si el Perú tiene la potestad tributaria –jurisdicción tributaria– para gravar con el IR las rentas abonadas por la recurrente a la empresa colombiana. En tal sentido, estando a que Manuelita S.A. estaba domiciliada en Colombia, y que tanto dicho país como el Perú –donde domicilia la recurrente– son integrantes de la Comunidad Andina, resultaba aplicable lo dispuesto por la Decisión 40 de la CAN.

A su vez, señala que la Decisión 40 establece que, a menos que el texto indique otra cosa, el término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o formulas exclusivas, marcas y otros bienes intangibles de igual naturaleza.

Asimismo, indica que el artículo 9° de la citada Decisión 40

establece que las regalías derivadas de la utilización de las marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados y otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los países miembros sólo serán gravables en ese país miembro.

Respecto al contrato celebrado entre la recurrente y la empresa no domiciliada, el TF señala que tiene como objeto que la empresa colombiana especialista, entre otros, en la actividad agroindustrial de la caña de azúcar, transmita a la recurrente su experiencia sobre la siembra, cosecha y fabricación de dicho producto, así como sobre la administración de su empresa dedicada al mismo ramo (en las áreas de asesoría legal, contabilidad, tesorería y finanzas, sistemas, administración de personal y servicios generales), partiendo para ello de la elaboración de un diagnóstico inicial de la recurrente, para luego efectuar recomendaciones basadas en sus conocimientos especializados aplicados a las necesidades de aquella, señalándole la maquinaria a utilizar, normas de cosecha, dosis de herbicidas y madurantes a utilizar, etc., efectuando el seguimiento de la implementación de los conocimientos transmitidos, a fin de realizar recomendaciones complementarias. En tal sentido, dicho contrato originaba que Manuelita S.A. se comprometía a transferir a la recurrente los procedimientos y conocimientos técnicos no patentados que posea debido a su experiencia en el negocio, por lo que la contraprestación recibida por Manuelita S.A. constituye el pago de una regalía gravable en el Perú conforme a los artículos 2° y 9° de la Decisión 40 de la CAN.

SERVICIOS SATELITALES

RTF N° 6554-3-2008 / 27.05.2008

LA RETRIBUCIÓN A UN SUJETO NO DOMICILIADO POR EL SERVICIO DE USO DE SATELITE NO ES OBTENIDA POR LA CESIÓN DE BIENES TANGIBLES O INTANGIBLES, SINO QUE SE TRATA DE UN SERVICIO QUE NO CONSTITUYE RENTA DE FUENTE PERUANA (Cf. RTF N° 1204-2-2008).

La controversia consiste en determinar si los pagos realizados a favor de sujetos no domiciliados por servicios satelitales constituyen o no rentas de fuente peruana.

Al respecto, la recurrente señala que los servicios satelitales prestados por operadores no domiciliados en el Perú no generan rentas de fuente peruana atendiendo a que se trata de servicios prestados fuera del territorio nacional, e incluso en el supuesto negado que se tratara de una cesión de bienes, estos no serían intangibles (banda con frecuencia del segmento espacial del satélite), sino de un bien tangible ubicado al interior del satélite, que se encuentra situado fuera del territorio peruano. A su vez indica que no se debe confundir el servicio que se brinda con los bienes que se requieren para su prestación, y que el hecho que se utilice un bien del Estado, como es el espectro electromagnético, no implica que la prestación del servicio se convierta en la utilización de dicho bien.

La AT, por su parte, sostiene que conforme al inciso b) del artículo 9° de la LIR, constituye renta de fuente peruana, entre otras, la obtenida por la utilización económica en el país de derechos o bienes, independientemente que se trate de tangibles o intangibles, y que en el presente caso los ingresos de las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite se obtienen por la utilización económica en el país de las bandas o frecuencias que forman parte del segmento espacial de los satélites, toda vez que la empresa concesionaria u operadora de servicios de telecomunicaciones, al tener a su disposición el ac-

ceso al segmento espacial de los satélites, le es posible prestar en el país sus servicios de telecomunicaciones.

El TF afirma que los ingresos que retribuyen al no domiciliado son recibidos como contraprestación a los denominados “servicios satelitales”, respecto de los cuales el “Estudio sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” de octubre de 2003 y el “Estudio complementario sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” de noviembre de 2004 elaborados por una universidad privada del Perú, refieren que los satélites de comunicaciones se encuentran en el espacio exterior, lugar donde prestan sus servicios consistentes en recibir señales y retransmitirlas a quienes las receptionan en la frecuencias y lugar adecuado sin usar el espectro radioeléctrico de ningún país para llevar a cabo su tarea, que la prestación de servicios de telecomunicaciones por satélite es esencialmente distinta de la explotación o uso pasivo de frecuencias o bandas de frecuencias ya que esta última es uno de los muchos elementos requeridos en la prestación de dichos servicios, y que las actividades satelitales constituyen servicios de radiocomunicación tecnológicamente complejos que no pueden confundirse con los equipos y/o frecuencias que el satélite utiliza para brindar tales servicios.

A su vez indica que el “Estudio sobre aspectos relacionados con la utilización de satélites y cables submarinos para telecomunicaciones” de febrero de 2003, elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la CAN, señala que los satélites cumplen la función de una estación repetidora en el espacio ultraterrestre, que es prestado en el satélite mismo, es decir que se llevan a cabo en su integridad fuera del espacio aéreo o territorio de algún país en particular.

Adicionalmente señala que el “Estudio sobre uso y naturaleza de servicios prestados por satélites de comunicaciones” de noviembre de 2004, elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la CAN, explica que el operador satelital, es decir la empresa que ha obtenido ingresos que la AT considera como rentas de fuente peruana, es aquél establecido en algún país y cuya actividad fundamental consiste en prestar un servicio satelital a las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones, a cambio de una retribución, para que dichas empresas prestadoras puedan transmitir y recibir señales de telecomunicaciones.

En tal sentido, para el TF, de lo señalado en los estudios especializados referidos, se tiene que la retribución obtenida por el no domiciliado no lo es por la cesión de bienes tangibles o intangibles, ni producida por bienes ubicados en el Perú sino que básicamente se trata del supuesto de servicios llevados a cabo por un no domiciliado.

Por ello, desde el punto de vista tributario, los referidos ingresos no pueden ser considerados como provenientes de capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú y en consecuencia no califican como rentas de fuente peruana de conformidad con el inciso b) del artículo 9° de la LIR.

Por el contrario, se entiende que el operador del satélite no domiciliado presta servicios que comprenden diversas actividades de carácter técnico que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales de este último alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas que la apuntan.

Así, conforme al criterio expuesto por el TF en las Resoluciones N°s. 793-4-2001 y 4429-5-2005, si bien el inciso c) del artículo 9° de la LIR considera como rentas de fuente peruana

a las derivadas de servicios prestados por no domiciliados, los mismos deben de ser prestados o desarrollados en el Perú, y en consecuencia los ingresos obtenidos por el servicio prestado por los operadores de satélite (empresas no domiciliadas), no constituían renta de fuente peruana y por tanto la recurrente no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por las sumas abonadas a éstas.

CESIÓN EN USO DE CABLE SUBMARINO

RTF Nº 1204-2-2008 / 30.01.2008

EN EL CASO DE LA CESIÓN EN USO DE CABLE SUBMARINO, AL ENCONTRARNOS ANTE EL USO DE UN BIEN TANGIBLE, PARA ESTABLECER SI LOS INGRESOS POR DICHA CESIÓN CONSTITUYEN RENTAS DE FUENTE PERUANA ES NECESARIO DETERMINAR SI ES QUE ÉSTE SE ENCUENTRA UBICADO FÍSICAMENTE EN EL PERÚ.

La controversia consiste en determinar si la contraprestación por la cesión en uso del cable submarino constituye renta de fuente peruana y por ende si correspondía que la recurrente efectúe la retención correspondiente.

La AT reparó la omisión de efectuar la retención del IR por los ingresos recibidos por la empresa no domiciliada por la cesión en uso de cable submarino, al considerar que los mismos constituyen renta de fuente peruana debido a que permiten que determinadas señales viajen de otro país hacia el Perú a través del sistema de fibra óptica, lo que implica que están siendo utilizadas económicamente en el país. En tal sentido considera que el íntegro de la contraprestación por tal concepto debía encontrarse gravado con el IR en el Perú.

Al respecto, la recurrente señala que al haber suscrito un contrato de cesión en uso de la capacidad del sistema de cable submarino de fibra óptica situado parcialmente en territorio peruano la contraprestación pagada constituye renta de fuente peruana gravada por el IR en el Perú según el inciso b) del artículo 9º de la LIR, únicamente en la parte que retribuye la utilización del cable submarino en la proporción equivalente al área que ocupa dicho cable en el territorio nacional en relación a la que ocupa en territorio extranjero, ya que el criterio de vinculación por la fuente que acoge este inciso es la ubicación física del bien tangible. Asimismo indica que el pago que ha realizado corresponde a la retribución por el uso de cuatro circuitos sobre la fibra óptica a través del cual se transfieren voz, datos e imágenes, contrato por el cual adquirió un derecho a utilizar y operar una porción de la capacidad del cable obligándose en cambio a efectuar un pago único por ello y un pago mensual por los costos operativos y de mantenimiento del sistema, supuesto comprendido en el inciso b) del artículo 9º de la LIR, pues la empresa extranjera promotora del cable no realiza ningún tipo de actividad en el Perú ni presta servicio distinto a la simple cesión de un bien situado físicamente en el territorio nacional, estando gravada con el IR la parte de la contraprestación que retribuye la utilización del cable submarino instalado en el territorio nacional.

El TF indica que del análisis del inciso b) del artículo 9º de la LIR y del artículo 6º de la misma norma, se tiene que la LIR utiliza el criterio de la ubicación física de la fuente para establecer si un bien tangible origina rentas de fuente peruana, a su vez, indica que en el caso materia de controversia se está refiriendo al uso de un bien tangible (cable submarino), por lo que para efecto de establecer si los ingresos por la cesión del mismo constituyen renta de fuente peruana es necesario determinar si es que este se encuentra físicamente en el Perú.

En tal sentido, de los suplementos al contrato suscrito por la recurrente con el sujeto no domiciliado, se aprecia que la empresa no domiciliada le concede una participación en el segmento que comprende la ruta de la fibra óptica entre Florida y ST. Thomas, así como de la ruta de ST. Thomas al Perú.

En consecuencia, como parte del bien cedido en uso se encuentra físicamente en el Perú, la contraprestación que recibe la empresa no domiciliada constituye renta de fuente peruana, únicamente en la proporción del cable submarino ubicado en el país, y no por el íntegro de la contraprestación recibida por la empresa no domiciliada como consideró la AT, por lo que corresponde levantar el reparo por el indicado exceso.

COMISIÓN DE INTERCAMBIO PAGADAS A BANCOS DEL EXTERIOR POR USO DE TARJETAS DE CRÉDITO

RTF Nº 12406-4-2007 / 28.12.2007

SI EL PAGO POR CONCEPTO DE "COMISIÓN DE INTERCAMBIO MASTERCARD" QUE SE HACE A BANCOS DEL EXTERIOR, SE ORIGINA EN LA REALIZACIÓN DE TRANSACCIONES COMERCIALES CON TARJETAS DE CRÉDITO MASTERCARD EFECTUADAS POR CLIENTES DE BANCOS NO DOMICILIADOS DENTRO DEL TERRITORIO NACIONAL, SE ESTÁ ANTE UN SUPUESTO DE COMISIONES VINCULADAS CON CAPITALES UTILIZADOS ECONÓMICAMENTE EN EL PAÍS, POR LO QUE CALIFICAN COMO RENTAS DE FUENTE PERUANA SUJETAS A RETENCIÓN EN LA FUENTE.

La controversia consiste en determinar, si la "comisión de intercambio" que la recurrente paga a los bancos del exterior, quienes son los emisores de tarjetas de crédito que han sido utilizadas en establecimientos afiliados a la Red Mastercard en el país constituye renta de fuente peruana.

La AT reparó la retención correspondiente al IR de no domiciliados por el pago por "comisión de intercambio" a bancos del exterior.

Al respecto, la recurrente señala que la "comisión de intercambio" que paga a los bancos del exterior constituye renta de fuente extranjera, toda vez que se refiere a actividades realizadas por dichos bancos del exterior que son desarrolladas íntegramente en el exterior, debido a que corresponden a la comisión pagada por ser las empresas emisoras de las tarjetas de crédito utilizadas en el país pues no existe relación entre éstos y los establecimientos donde se realizaron los consumos con tarjetas Mastercard de crédito, ya que estos últimos se relacionan con el representante en el país que interviene necesariamente cuando se trata de consumos efectuados con dichas tarjetas, y que estos pagos son una contraprestación al crédito otorgado por dichos bancos del exterior a sus clientes también del exterior. En tal sentido, indica que no tiene la obligación de efectuar retención alguna respecto a los pagos realizados pues estos se derivan de servicios efectivamente prestados en el exterior y no corresponden a rentas de fuente peruana.

El TF indica que el pago que se realiza por la "comisión de intercambio" pagada a bancos del exterior no se origina en los servicios prestados por estos a sus clientes en el extranjero, si no en las transacciones comerciales efectuadas por éstos en el país, en tanto el representante de Mastercard en el Perú no paga comisiones a los demás bancos del exterior que prestan servicios a sus clientes, sino únicamente a los emisores de tarjetas Mastercard con las que se cancelan operaciones comerciales dentro del territorio nacional.

Concluye así que dichos pagos se originaron en la realización de transacciones comerciales con tarjetas de crédito efec-

tuadas por clientes de bancos no domiciliados dentro del territorio nacional, es decir, se trata de comisiones vinculadas con capitales utilizados económicamente en el país y, por lo tanto, califican como rentas de fuente peruana para efectos del IR, por lo que el recurrente debió efectuar la retención correspondiente.

REGALÍAS Y SERVICIOS CONEXOS AL USO DE UNA MARCA

RTF Nº 629-1-2003 / 10.02.2003

NO CONSTITUYE REGALÍA EL PAGO QUE SE REALIZA POR SERVICIOS DE CONSULTA, PROCESAMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE LAS TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO CON "VISA INTERNACIONAL", TODA VEZ QUE SI BIEN GUARDAN VINCULACIÓN CON LA MARCA VISA NO CORRESPONDEN AL USO DE LA MISMA.

La AT considera que la recurrente debió efectuar la retención en el caso de los pagos que realizó a favor de Visa Internacional por concepto de servicios de autorización, compensación y liquidación que le brinda Visa Internacional debido a que se encuentran vinculados al uso de la marca y forman parte del programa Visa, siendo la retribución por el uso de la misma y por el acceso a una serie de servicios adicionales propios de la referida marca, por lo que el íntegro de lo abonado al exterior por dichos conceptos constituye una regalía.

Al respecto, la recurrente señala que dichos servicios constituyen operaciones activas específicas que facilitan la concreción de transacciones realizadas mediante el uso de la tarjeta de crédito, distintas al privilegio de usar la marca Visa en las tarjetas que genera y coloca como banco emisor, añadiendo que dichos servicios se desarrollan íntegramente fuera del territorio nacional, por lo que se encuentran inafectos al IR.

La controversia consiste en determinar si el pago que realiza la recurrente a Visa Internacional por los servicios de autorización, liquidación compensación y otros, constituye una regalía y por ello se encuentra sujeto al IR en el país.

El TF indica que si bien los pagos efectuados por los servicios de autorización, liquidación, compensación y otros, son contraprestaciones por servicios prestados por Visa Internacional a la recurrente y eventualmente a los titulares de las tarjetas que guardan vinculación directa con la marca Visa no corresponden al uso de la misma, por lo que no pueden constituir regalías al amparo de lo señalado en el artículo 27° de la LIR, y por ende no existe una obligación de retener al no encontrarse afectación al IR.

REGALÍAS POR CESIÓN EN USO DE SOFTWARE Y SERVICIOS CONEXOS

RTF Nº 6689-5-2005 / 04.11.2005

UN CONTRATO DE LICENCIA DE USO DE SOFTWARE PUEDE COMPRENDER LOS SERVICIOS DE SOPORTE TÉCNICO, ACTUALIZACIÓN Y MANTENIMIENTO, MÁS AÚN CUANDO ESTOS ÚLTIMOS RESULTAN COMPLEMENTARIOS Y NECESARIOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PRIMERO, QUE NO IMPLICA QUE SU CONTRAPRESTACIÓN CALIFIQUE COMO REGALÍA, YA QUE SON OPERACIONES CON CARACTERÍSTICAS DISTINTAS, LAS CUALES SON TRATADAS DE MANERA DIFERENTE PARA EFECTOS TRIBUTARIOS. EN EFECTO, EN ESTE CASO, SÓLO LA CONTRAPRESTACIÓN POR LA CESIÓN DE USO DEL SOFTWARE CALIFICA COMO REGALÍA, DE ACUERDO CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 27° DE LA LIR, EN RAZÓN DE QUE LAS ACTUALIZACIONES DEL PROGRAMA INFORMÁTICO ERAN SERVICIOS DESTINADOS A MEJORAR SU FUNCIONAMIENTO Y DESARROLLO A FAVOR DE SUS USUARIOS, MIENTRAS

QUE LAS CONSULTAS TELEFÓNICAS SOBRE DICHO SOFTWARE CONSISTÍAN EN EL ASESORAMIENTO SOBRE SU FUNCIONAMIENTO POR PARTE DEL PERSONAL DEL PROVEEDOR, LOS CUALES NO IMPLICABAN UNA NUEVA CESIÓN DE SU USO, SI NO A MEJORAR SU FUNCIONAMIENTO MEDIANTE ACTUALIZACIONES DEL MISMO PROVEEDOR Y ABSOLVER CONSULTAS SOBRE SU USO Y EXPLOTACIÓN.

La AT señala que la recurrente suscribió con un sujeto no domiciliado acuerdos por los que se pactaron servicios de consultoría, productos y servicios de informática así como un contrato para la cesión de uso de licencias. Así, los servicios prestados por el no domiciliado correspondían a etapas de diseño e implementación de un *software*, siendo el titular el indicado para revelar el secreto de fabricación o elaboración del mencionado *software*, según lo señalado por la recurrente. En el contrato de licencia de uso de *software* y servicios de soporte celebrado entre la recurrente y el no domiciliado se estableció que todas las ampliaciones, desarrollo, proyectos y aplicativos eran de propiedad intelectual de su titular.

En ese sentido, la AT concluye que todos los servicios prestados por el sujeto no domiciliado requeridos expresamente constituían parte integrante del *software* y que por ello formaban parte de los servicios que incluía la cesión en uso de la licencia, por lo que los importes facturados y requeridos expresamente por todo concepto relacionado con la licencia constituían pagos por el mismo concepto, que a su vez calificaban como regalías y en consecuencia se encontraban gravadas con el IR.

La recurrente señala que suscribió un contrato de licencia de uso de *software* y servicio de soporte con una empresa no domiciliada, mediante el cual ésta le concedió el uso respecto de las licencias Tibco, y se comprometió a la prestación del servicio de soporte técnico, que incluía actualizaciones y absolución de consultas telefónicas íntegramente en el exterior para la resolución de problemas generados con la licencia, asimismo indica que se previó en el contrato que a cada una de dichas prestaciones les correspondía un precio independiente.

Añade que las actualizaciones de programas y asistencia técnica con ocasión de las consultas telefónicas, constituyen servicios destinados al mejor funcionamiento del *software* o al adiestramiento en el empleo del programa, y no a transferencias de propiedad de nuevos programas o transmisión de conocimientos, por lo que su contraprestación no tiene el carácter de regalía.

La controversia radica en determinar si los servicios de mantenimiento y soporte de *software* relacionados con el contrato de cesión en uso de las licencias Tibco, constituyen regalías al amparo de la LIR.

El TF indica que mediante el contrato de licencia de uso de *software* y servicios de soporte suscrito por la recurrente se le concedió a la recurrente el uso del *software* Tibco, pactándose adicionalmente servicios de mantenimiento y soporte que debían ser prestados por su contraparte que era un sujeto no domiciliado, los que consistían en actualizaciones vía Internet y en la realización de consultas telefónicas en relación con el producto, como problemas generados en su uso.

Añade que en dicho contrato se acordaron contraprestaciones distintas por la cesión de uso de licencia y los servicios de mantenimiento y soporte en relación con ésta, siendo éstos últimos materia de la controversia.

El TF indica que en el caso de la cesión en uso de *software*,

esta contraprestación constituye regalía, lo que no sucede en el de los servicios por mantenimiento y soporte técnico referidos a dicho *software*, debido a que las actualizaciones del programa informático son servicios destinados a mejorar su funcionamiento y desarrollo a favor de sus usuarios, mientras que las consultas telefónicas sobre el *software* consistían en el asesoramiento sobre su funcionamiento por parte del personal del proveedor, los cuales no implicaban una nueva cesión de su uso. Adicionalmente a ello señala que el hecho que los servicios hayan sido pactados dentro del mismo contrato de cesión de uso de *software* y sean complementarios y necesarios para su ejecución, no implica que su contraprestación califique como regalía, pues éstos corresponden a características distintas y si bien son conexos a la licencia de uso, se trata de dos operaciones diferentes, las cuales son tratadas de manera diferente para efectos tributarios.

De este modo, concluye que en el presente caso los servicios de actualización y asistencia telefónica sobre el *software* no constituyen regalías, en tanto no califican como tal de acuerdo a lo señalado en el artículo 27° de la LIR, pues dichos servicios no se encontraban destinados a transmitir conocimientos especializados en relación con el diseño y programación del *software*, sino a mejorar su funcionamiento y a absolver consultas sobre su uso y explotación.

APUESTAS INTERNACIONALES

RTF N° 958-3-2003 / 25.02.2003

EL DINERO REMESADO A BENEFICIARIOS NO DOMICILIADOS, PRODUCTO DE APUESTAS CELEBRADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL SOBRE EVENTOS INTERNACIONALES (SIMULCASTING), CONSTITUYE RENTA DE FUENTE PERUANA, EN TANTO EL NEGOCIO DE LAS APUESTAS SE LLEVÓ A CABO EN EL PERÚ.

La AT reparó el IR – Retenciones no Domiciliados de 1997, debido a que la recurrente no efectuó la retención de dicho Impuesto a los beneficiarios del exterior por las rentas provenientes de *Simulcasting*, el cual consiste en un sistema de apuestas celebradas en el territorio nacional que cuenta con una red de monitores que reciben la señal a través de una antena parabólica, logrando una transmisión directa internacional, tanto de juegos deportivos como de carreras de animales selectos y otros, sobre los cuales se realizan las apuestas.

Al respecto, la recurrente señala que el negocio de *simulcasting* consiste en apostar en Lima al resultado de carreras de caballos que se están realizando en el exterior cuya transmisión llega por televisión, añade que el control y manejo de las apuestas es efectuado en el exterior por una empresa ubicada en México, la cual informa desde allá cuál es el monto de los dividendos o premios que se les debe abonar a los apostadores en el país.

Indica que por dicho servicio, prestado en el exterior y utilizado en el país, abona a quien se lo brinda una retribución por el procesamiento de datos de apuestas que se llevan a cabo en el exterior y por ende no constituyen rentas de fuente peruana, por consiguiente, se encuentra fuera del campo de aplicación del IR en el Perú, y no tiene obligación de efectuar la retención por el mismo.

La controversia consiste en determinar si la recurrente debía efectuar la retención del IR de un no domiciliado por las rentas provenientes del negocio de *Simulcasting*.

El TF indica que las remesas enviadas al exterior constitu-

yen rentas de fuente peruana, en tanto el negocio de las apuestas ha sido llevado a cabo en el territorio nacional, por lo que correspondía a la recurrente efectuar la retención.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS CON VINCULACIÓN A OPERACIONES REALIZADAS EN EL PAÍS

RTF N° 793-4-2001 / 19.06.2001

NO SON RENTAS DE FUENTE PERUANA LAS ORIGINADAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ASESORÍA DESTINADOS A LA ADQUISICIÓN DE UN BANCO UBICADO EN EL PAÍS, CUANDO NO EXISTE EVIDENCIA DE QUE HAYAN SIDO PRESTADOS EN EL TERRITORIO NACIONAL.

La AT señala que el pago de intereses por el financiamiento de los pagarés cuya obligación fue contraída con un no domiciliado se origina en un estudio para la adquisición de un banco ubicado en el territorio nacional efectuado a través de un proceso de privatización promovido por el gobierno peruano, para lo cual se contó con el asesoramiento de estudios de abogados ubicados en el país, motivo por el cual entiende que dichos pagos originan rentas de fuente peruana, pues su procedencia es nacional.

El contribuyente señala que los dos pagarés, cuyos intereses la AT califica de fuente peruana y que constituyen el pago de los servicios prestados por un no domiciliado, corresponden a un pago diferido y no a una operación de préstamo (como erróneamente considera la AT).

La controversia radica en determinar si los pagos que realizó el contribuyente por intereses derivados de los pagarés a favor de un no domiciliado constituyen renta de fuente peruana.

El TF indica que de acuerdo al artículo 9° de la LIR entonces vigente, en el caso de servicios prestados por empresas no domiciliadas, la calificación de renta de fuente peruana de la retribución que perciban dependerá de si estos servicios son prestados o desarrollados en el país, con prescindencia de la finalidad para la cual fueron adquiridos. Concluye así que si bien los servicios prestados a la recurrente se han destinado a la adquisición de un banco ubicado en el Perú, y que para tal fin la recurrente ha contratado los servicios de estudios de abogados ubicados en el país, ello no es un elemento determinante para la referida calificación, por lo tanto, al no existir evidencia de que los mismos se hayan prestado en el país, procede a revocar la apelada.

PERÚ:

SUPUESTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN PERÚ DE UNA EMPRESA DOMICILIADA EN CHILE

INFORME N° 150-2009-SUNAT/2B0000

Lima, 31 de julio de 2009

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. Una empresa chilena constituida en Chile crea en Perú una filial como empresa subsidiaria (nueva empresa), ambas del giro de ingeniería y construcción, e independientemente cada una de ellas presta un servicio separado a una única empresa peruana productiva (cliente común) para un mismo proyecto. Si la empresa chilena hace su trabajo esencialmente en Chile, y los viajes y estancias esporádicos de sus ingenieros a Perú no superan los 183 días, se plantean las siguientes consultas:
 - a) ¿Puede la empresa chilena beneficiarse de los Beneficios Empresariales (artículo 7° del Convenio), o por su vinculación propietaria con la filial peruana pierde ese beneficio y su prestación se considera como una sola con la que presta su filial peruana?
 - b) De producirse esta última situación, ¿cuáles serían los efectos impositivos en el Perú?
2. Si una empresa constituida en el Perú cuyos propietarios y controladores son una empresa chilena, ambas del giro de ingeniería y construcción, como empresa peruana obtiene el contrato para un proyecto con una empresa peruana productiva, el que será desarrollado en Perú y luego la misma subcontrata a su casa matriz en Chile, se plantean las siguientes consultas:
 - a) ¿Puede la casa matriz chilena restringir sus prestaciones a su filial peruana a menos de 183 días y gozar de los Beneficios Empresariales (artículo 7° del Convenio) o por su vinculación propietaria con la filial peruana pierde ese beneficio y su prestación se considera una sola con la que presta su filial peruana?
 - b) De producirse esta última situación, ¿cuáles serían los efectos impositivos en el Perú?
3. Si una empresa chilena constituida en Chile crea en Perú una filial como empresa subsidiaria (nueva empresa), ambas del giro de ingeniería y construcción y la empresa chilena obtiene el contrato para un proyecto con una empresa peruana productiva a ser implementado en el Perú, cuya ingeniería será desarrollada en Chile y luego la misma subcontrata parte de ese proyecto de ingeniería a su filial Perú, se plantean las siguientes consultas:
 - a) ¿Debe o no recargarse con el Impuesto General a las Ventas el precio del subcontrato de la filial peruana con la empresa de Chile?
 - b) ¿Puede la casa matriz chilena restringir sus prestaciones a la empresa peruana productiva a menos de 183 días y gozar de los Beneficios Empresariales (artículo 7° del Convenio), o por su vinculación propietaria con la filial peruana pierde ese beneficio, y su prestación se considera una sola con la que presta su filial peruana?
 - c) De producirse esta última situación, ¿cuáles serían los efectos impositivos en el Perú?
4. De otro lado, en cuanto a la contabilización de los 183 días, se plantean las siguientes consultas:
 - a) ¿Deben o no considerarse periodos de 12 meses o años calendarios?
 - b) ¿Los días son días hombre o días calendario? Por ejemplo, si dos ingenieros estuvieron un día determinado, ¿ese día se contabiliza como uno o como dos días?
 - c) ¿La contabilización es separada por proyecto o es por empresa? En otras palabras, si para el Proyecto 1 el ingeniero NN de la empresa A estuvo 150 días, y el mismo ingeniero NN de la empresa A para el Proyecto 2 estuvo 50 días, todos dentro el mismo período de 12 meses, ¿se suman todos los días para alcanzar 200, aunque sean para diferentes proyectos, o cada proyecto tiene una contabilización separada?
5. ¿La correcta interpretación del Convenio supone que en ningún caso para la contabilización de los 183 días pueden sumarse días de labor ejecutados en Chile con días de labor ejecutados en el Perú, y que la totalidad de los días que se incluyan en los 183 días deben ser días de labor en el Perú?
6. Finalmente, y respecto a la contabilización de los 183 días, se plantean las siguientes consultas:
 - a) ¿Cómo tributan a la renta en el Perú los ingenieros dependientes que viajen al Perú a prestar servicios para proyectos a desarrollarse en el Perú, cuando deban viajar por periodos cortos, y a intervalos durante el año, por ejemplo 4 viajes de un mes durante un período de 12 meses? Por periodos de menos de 183 días, ¿quedan exentos de tributación en el Perú?
 - b) ¿Qué tributación les afecta si laboran como dependientes y por periodos mayores a 183 días?
 - c) ¿Qué tributación les afecta si laboran como independientes por periodos menores a 183 días?
 - d) ¿Qué tributación les afecta si laboran como independientes por periodos mayores a 183 días?

BASE LEGAL:

- Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, suscrito el 8 de junio de 2001, aprobado por la Resolución Legislativa N° 27905, y ratificado por el Decreto Supremo N° 005-2003-RE, y Protocolo Modificatorio (en adelante, el Convenio).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF⁽¹⁾, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

(1) Publicado el 15 de abril de 1999.

ANÁLISIS:

En principio, para efecto del presente análisis, se parte de la premisa que no resulta aplicable el apartado a) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio y que las cinco primeras consultas están referidas a la correcta aplicación del apartado b) del mismo párrafo.

Bajo estas premisas, cabe indicar lo siguiente:

Conforme a lo establecido en el artículo 1° del Convenio, éste se aplica a las personas⁽²⁾ residentes⁽³⁾ de uno o de ambos Estados Contratantes, esto es, a los residentes de Chile y/o Perú.

Asimismo, de acuerdo con lo señalado en los párrafos 1 y 2 del artículo 2° del Convenio, el mismo se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción. Para tal efecto, se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

En ese sentido, el párrafo 3 del citado artículo dispone que los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son, en particular, en el Perú, los impuestos establecidos en la "Ley del Impuesto a la Renta"; y, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad en cuanto afecta el ingreso por el ejercicio independiente e individual de una profesión⁽⁴⁾.

En este orden de ideas, pasaremos a desarrollar las consultas planteadas:

1. El párrafo 1 del artículo 7° del Convenio establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante⁽⁵⁾ solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente⁽⁶⁾ situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. Respecto del último supuesto, esto es, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, el párrafo 2 del citado artículo 7° dispone que en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas. Como puede apreciarse de lo antes expuesto, los beneficios obtenidos por una empresa del Estado chileno no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta peruano, salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un establecimiento permanente. En tal supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano. Ahora bien, el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio incluye dentro de la expresión "establecimiento permanente" a la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para este fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Asimismo, el apartado c) del mencionado párrafo establece que a los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere el apartado b), las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9°, serán agregadas al período 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.

El apartado a) del párrafo 1 del aludido artículo 9° señala que se producirá un supuesto de "empresas asociadas" cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante.

Así pues, en cuanto a la primera consulta, se tiene que la empresa matriz constituida en Chile y su filial constituida en el Perú son dos empresas asociadas en el sentido del artículo 9° del Convenio. Además, ambas empresas realizan las mismas actividades y ellas están conectadas entre sí, toda vez que dichas empresas prestan servicios a un cliente común en el Perú para la ejecución de un proyecto único.

En consecuencia, los días que corresponden a la prestación de servicios realizada en el Perú por la matriz constituida en Chile⁽⁷⁾ deberán ser agregados al periodo durante el cual la filial peruana realiza sus actividades para el cliente peruano. De este modo, si, tomados en conjunto, ambos periodos superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de doce meses, se configurará un establecimiento permanente en los términos del apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio.

En tal caso, de configurarse el establecimiento permanente en el Perú, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio.

2. Respecto a la segunda consulta, al igual que en el supuesto analizado precedentemente, existen dos empresas asociadas en el sentido del artículo 9° del Convenio, pues se trata de una empresa matriz constituida en Chile y su filial constituida en el Perú. Asimismo, ambas empresas realizan las mismas actividades las cuales están conectadas entre sí, como se evi-

(2) Según los apartados d) y e) del párrafo 1 del artículo 3° del Convenio, el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas; mientras que el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.

(3) El artículo 4° del Convenio indica que la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Agrega que, sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

(4) El Impuesto Extraordinario de Solidaridad fue derogado a partir del 1.12.2004, por la Ley N.° 28378, publicada el 10.11.2004.

(5) De acuerdo con el apartado f) del párrafo 1 del artículo 3° del Convenio, las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante.

(6) La expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad (párrafo 1 del artículo 5° del Convenio).

(7) Debe tenerse en cuenta que el cómputo del desarrollo de la actividad en el país no supone necesariamente la presencia física de los empleados y otras personas naturales encomendados por la empresa en el país.

dencia por el hecho de la subcontratación descrita en la consulta, celebrada para ejecutar un servicio en el país a un cliente peruano.

Siendo ello así, conforme al apartado c) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio, los días de prestación de servicios efectuados en el Perú correspondientes a la empresa matriz deben agregarse al período durante el cual la filial peruana presta sus servicios a su cliente sin recurrir a la actividad subcontratada de su matriz.

De este modo, si, tomados en conjunto, ambos períodos superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, se configurará un establecimiento permanente en los términos del apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio, y los beneficios obtenidos a través del mismo deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

3. En relación con el literal a) de la tercera consulta, partimos de la premisa que el servicio de la empresa peruana (subcontratada por la empresa chilena) se presta en el país.

Al respecto, cabe indicar que conforme lo dispone el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Por su parte, el numeral 2 del literal c) del artículo 3° del referido TUO establece que servicio es toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Añade que se entiende que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

En ese sentido, la prestación de servicios que la empresa filial constituida en el Perú ejecute en el territorio nacional a favor de su matriz constituida en Chile en virtud de una relación de subcontratación de servicios, se encontrará gravada con el IGV.

De otro lado, en cuanto a los puntos b) y c) de la tercera consulta, se tiene que la empresa matriz constituida en Chile y su filial constituida en el Perú califican como empresas asociadas en los términos del artículo 9° del Convenio. Adicionalmente, son empresas que desarrollan las mismas actividades y estas se encuentran conectadas entre sí en virtud de una relación de subcontratación concertada para la ejecución en el Perú de un servicio a favor de un cliente local para un único proyecto.

Por consiguiente, en aplicación del apartado c) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio, el período durante el cual la empresa matriz desarrolle sus servicios en el Perú, sin recurrir a la subcontratación, deberá agregarse a los días en que la filial constituida en el Perú preste sus servicios en el país (en virtud de la subcontratación).

De este modo, se configurará un establecimiento permanente si, tomados conjuntamente, ambos períodos superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses; por lo que los beneficios obtenidos mediante dicho establecimiento deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

4. En cuanto al literal a) de la cuarta consulta, el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio señala expresamente que el cómputo de la realización de actividades se hará “dentro de un período cualquiera de doce meses”, por lo cual deben considerarse períodos de doce meses desde el inicio de las actividades y no años calendario.

Respecto al literal b) de la misma consulta, según se despren-

de de la lectura del apartado bajo comentario, para el cómputo del período o períodos se consideran los días de prestación de servicios por parte de la empresa. Por ello, para fines de tal cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encarguen de la realización de dicha prestación.

En relación con el literal c), la norma analizada incluye dentro de la expresión “establecimiento permanente” a la prestación de servicios por parte de una empresa en un lapso determinado, sin hacer alusión para el cómputo de los días a si los servicios deben estar relacionados con la elaboración de un proyecto específico. En ese sentido, se considera que existe un establecimiento permanente cuando la prestación de servicios por parte de una empresa prosiga durante un período o períodos que en total excedan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, sin importar si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.

5. En lo concerniente a la quinta interrogante, a partir de la redacción del apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio se puede colegir que la contabilización de los 183 días alude al tiempo de duración de la prestación de servicios efectuada por una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, por lo que dicha contabilización está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se prestan los servicios⁽⁸⁾.

6. En relación con la sexta consulta, cabe indicar que en el párrafo 1 del artículo 15° del Convenio se establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16°, 18° y 19°⁽⁹⁾, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, el párrafo 2 del mismo artículo señala que, no obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:

- El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y
- Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y
- Las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado.

De la norma citada, se entiende que, como regla general, todo empleado dependiente debe tributar en el Estado donde tenga su residencia, salvo que el trabajo se realice en el otro Estado Contratante, en cuyo caso este último Estado también puede someter a imposición los sueldos, salarios y otras remuneraciones. Sin embargo, dichos conceptos se gravarán exclusivamente en el Estado de residencia, a pesar que el empleo se efectúe en el otro Estado Contratante, si se verifi-

(8) Sin perjuicio de ello, es necesario tener en cuenta lo señalado en la nota precedente.

(9) Los cuales están referidos a las reglas a aplicar en el caso de las participaciones de los consejeros, pensiones y funciones públicas, respectivamente.

can conjuntamente las tres circunstancias descritas en los apartados a), b) y c).

De este modo, si el perceptor de la renta labora en el otro Estado Contratante durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, únicamente podrá ser sometido a imposición en el Estado de residencia, si también se cumplen las otras dos condiciones señaladas en los apartados b) y c) del párrafo 2 del artículo 15° del Convenio.

En consecuencia, las remuneraciones obtenidas por servicios personales dependientes prestados en el Perú por residentes en Chile se gravarán exclusivamente en Chile si los trabajadores no permanecen más de 183 días en el Perú en cualquier período de doce meses, y se cumplen las otras dos condiciones contenidas en el párrafo 2 del mencionado artículo 15°. Por el contrario, en el caso que el período de permanencia en el Perú de los residentes en Chile exceda de los 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, la remuneración de dichos trabajadores dependientes podrá también someterse a imposición en el Perú.

En cuanto al tratamiento de las rentas obtenidas por servicios personales independientes, el párrafo 1 del artículo 14° del Convenio dispone que las rentas obtenidas por una persona natural que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades. Sin embargo, esas rentas pueden ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

- a) Cuando 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, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija;
- b) Cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante por un período o períodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas por él en este otro Estado.

Como se puede apreciar, las rentas de un trabajador independiente que reside en un Estado Contratante por servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente prestados en el otro Estado Contratante estarán sometidas a imposición en este último, pero con el límite del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades. Este límite no será de aplicación cuando se verifique cualquiera de las circunstancias contenidas en los apartados a) y b) del párrafo 1.

En consecuencia, si una persona residente en Chile presta en el Perú servicios personales independientes por un tiempo que no exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses y tampoco tiene en este país una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, estará sujeta a imposición en el Perú pero hasta el límite del 10 por ciento del monto bruto percibido por sus servicios.

De otro lado, si una persona residente en Chile desarrolla

en el Perú servicios personales independientes por un tiempo que exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, estará sujeta a imposición en el Perú sin el límite antes mencionado.

CONCLUSIONES:

1. Para efectos del Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses.
En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.
2. De acuerdo con el Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un único proyecto) y los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un período cualquiera de doce meses. Así pues, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.
3. Los servicios que una filial constituida en el Perú ejecute en el territorio nacional a favor de su matriz constituida en Chile en virtud de una relación de subcontratación de servicios, se encontrará gravada con el IGV.
4. Para efectos del Convenio, se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú y, además, subcontrata a su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, para la ejecución del mismo proyecto en el país, y los días correspondientes al desarrollo de la actividad en el Perú sin recurrir a la subcontratación, conjuntamente con los días correspondientes a la prestación de servicios de la filial, superan los 183 días durante un período cualquiera de doce meses.
En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.
5. En cuanto a la contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio:
 - a) La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un período cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.
 - b) Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encarguen de la realización de las actividades.
 - c) Los días se cuentan por el período en que la empresa desarrolla la prestación de sus servicios en el país, sin tomar en cuenta si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.
6. La contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se presta el servicio.
7. En cuanto al tratamiento de los trabajadores dependientes e independientes, se tiene que:

- a) Las remuneraciones obtenidas por servicios personales dependientes prestados en el Perú por residentes en Chile se gravarán exclusivamente en Chile si los trabajadores no permanecen más de 183 días en el Perú en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado y se cumplen las otras dos condiciones contenidas en el párrafo 2 del artículo 15° del Convenio.
- b) En el caso que el período de permanencia en el Perú de los residentes en Chile exceda de los 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, la remuneración de dichos trabajadores dependientes podrá también someterse a imposición en el Perú.
- c) Si una persona residente en Chile presta en el Perú servicios personales independientes por un tiempo que no exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce

meses y tampoco tiene en este país una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, estará sujeta a imposición en el Perú pero hasta el límite del 10 por ciento del monto bruto percibido por sus servicios.

- d) Si una persona residente en Chile desarrolla en el Perú servicios personales independientes por un período que exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses estará sujeta a imposición en el Perú sin el límite antes mencionado.

CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídica

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú

CHILE:

BENEFICIARIO EFECTIVO Y NORMAS ANTIABUSO EN LOS CDI SUSCRITOS POR CHILE

CIRCULAR N° 57

Santiago, 16 de octubre de 2009

MATERIA

I. Introducción

1. Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio ("CDTI") suscritos por Chile, tienen como objetivo fundamental evitar la doble tributación sobre rentas obtenidas por personas residentes en uno de los Estados contratantes, distribuyendo o repartiendo entre ellos sus potestades tributarias. Asimismo, los CDTI buscan otro tipo de objetivos, tales como prevenir la elusión y evasión fiscales, para lo cual incorporan medidas tendentes a evitar el uso inadecuado o abuso de los convenios, junto con mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias.
2. El propósito de esta Circular es explicar el sentido y alcance de la expresión "beneficiario efectivo" y la aplicación de normas antiabuso que se incorporan en los CDTI vigentes en Chile.

II. Beneficiario efectivo

1. El término beneficiario efectivo es de importancia para la correcta aplicación de los CDTI, ya que el objetivo que persigue es evitar que se haga uso indebido de los beneficios de los CDTI, principalmente de la rebaja de las tasas de impuestos de retención sobre rentas cubiertas en los artículos 10° (dividendos), 11° (intereses) y 12° (regalías) y en el CDTI con Malasia también en relación a las rentas por servicios técnicos cubiertas en su artículo 14°.

De esta forma, el solo hecho que un residente de un Estado

Contratante reciba rentas cubiertas por un CDTI en los artículos mencionados, provenientes del otro Estado Contratante, no le da derecho a obtener los beneficios del mismo, ya que el contribuyente debe cumplir con el requisito de ser el beneficiario efectivo de la renta en cuestión.

- a) *Caso especial para el pago de dividendos de fuente chilena.*

2. Cabe mencionar que en el caso del artículo 10°, dividendos, Chile ha reservado en todos sus CDTI el derecho para seguir aplicando su legislación doméstica en cuanto a la tributación regular de dividendos, no siendo aplicable en consecuencia, para el caso de Chile la rebaja de tasas contemplada en el artículo 10°.

Tal reserva varía en su ubicación dentro de los CDTI (a veces se incluye en el texto del artículo 10°, otras en el protocolo respectivo) y escasamente en su redacción, sin afectar, el propósito de la cláusula, cual es, el conservar el tipo de tributación integrada que la Ley sobre Impuesto a la Renta establece sobre la distribución de utilidades de fuente chilena.

A modo de ejemplo, se reproduce la cláusula de reserva incorporada en el CDTI de Chile con España y que se aplica para el párrafo de reducción de la tasa aplicable a dividendos. La norma señala:

"Las disposiciones de este párrafo no limitarán la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional".

Teniendo en cuenta que Chile no aplica la rebaja de la tasa contemplada para el pago de dividendos de fuente chilena, el concepto de beneficiario efectivo para tales pagos carece de importancia desde el punto de vista de la aplicación de nuestra Ley sobre Impuesto a la renta.

b) Explicación del término beneficiario efectivo

3. El término beneficiario efectivo no se encuentra definido en los CDTI. El Artículo 3° párrafo 2 de los CDTI señala, en relación con términos no definidos en ellos, lo siguiente: “...cualquier expresión no definida en el mismo CDTI, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente tendrá el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.”.
- Nuestra legislación tributaria no cuenta con una definición del término beneficiario efectivo. Sin embargo, existen menciones en la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, por ejemplo a través de la Circular N° 16 de 26 de febrero de 2009. Tales pronunciamientos se mantienen aplicables en relación con los casos particulares de que tratan.
- Dado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31° párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.
- Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32° de la Convención de Viena.
4. De esta forma, y a fin de dar mayor claridad respecto al alcance y aplicación del término beneficiario efectivo, los criterios entregados por OCDE en los comentarios a su modelo y en sus reportes sobre la materia son de relevancia para clarificar el entendimiento sobre el término beneficiario efectivo. Cabe señalar que los comentarios y reportes de OCDE, que tratan sobre beneficiario efectivo, no entregan una definición específica sobre éste término, sino que se han remitido a entregar directrices que sirven para ilustrar situaciones donde se reunirían o no los elementos necesarios para que una persona sea calificada como tal. Estas directrices se pasan a detallar a continuación.
5. Los comentarios OCDE señalan que el término beneficiario efectivo no debe ser utilizado en un estricto sentido técnico, sino que debe, más bien, interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos y propósitos del CDTI, incluyendo la voluntad de evitar la doble tributación y de prevenir la evasión y la elusión fiscal.
6. En tal sentido, se excluyen del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta.

7. Asimismo, los comentarios señalan que sería contradictorio con los objetivos y propósitos del CDTI que el Estado fuente concediera una rebaja o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la respectiva renta. Asimismo se excluye del concepto a aquellas personas que tienen poderes limitados sobre la renta en cuestión.
8. En las situaciones antes descritas se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo a las personas mencionadas ya que aún cuando tienen la calidad de residente del otro Estado contratante, al no ser considerados como los beneficiarios de la renta para fines tributarios en el Estado donde son residentes, no existiría riesgo de doble tributación.
9. Del mismo modo, OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales (“*conduit companies*”). En tal sentido, el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE titulado “*Double taxation conventions and the use of conduit companies*”, en adelante “Informe sobre sociedades instrumentales”, llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.
10. En su “Informe sobre sociedades instrumentales”, OCDE explica que para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI.
11. Con el fin de determinar si una sociedad es instrumental, un factor a considerar es si aquella sociedad ha realizado “acuerdos instrumentales” (“*conduit arrangements*”). Tales acuerdos son aquellos, por medio de los cuales un residente de un Estado con derecho a los beneficios del CDTI, recibe una renta originada en el otro Estado contratante, pero se obliga legalmente o de hecho a traspasar directa o indirectamente, todo o parte importante de tal renta, en cualquier tiempo, de cualquier forma y a cualquier título que implique perder la facultad de disponer de dicha renta por parte del perceptor original, a otra persona que no es residente de los Estados contratantes.
12. Considerando las definiciones anteriores y a fin de determinar si nos encontramos frente a sociedades instrumentales, es necesario realizar tanto un análisis de las circunstancias de las sociedades que solicitan los beneficios del CDTI, como de la transacciones o series de transacciones de que se trate.
13. En relación a las características de las sociedades instrumentales, algunos elementos y circunstancias a considerar para determinar si, respecto a una determinada renta, una sociedad puede o no ser considerada como instrumental, son por ejemplo: la disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades que dan origen a tales rentas; la existencia de activos en el Estado donde ésta se encuentra constituida; la existencia de activos para llevar a cabo tales actividades; los riesgos asumidos en relación con la renta percibida; o la capacidad funcional que la sociedad tiene para desarrollar sus actividades. Por lo tanto, si la sociedad reúne los elementos antes mencionados, no debería ser considerada como instrumental.
14. En cuanto a las circunstancias económicas de la transacción o serie de transacciones, los factores a considerar con el fin de determinar si nos encontramos en presencia de un acuerdo

instrumental serán, por ejemplo: la existencia de alguna obligación, ya sea legal o de hecho, de traspasar las rentas recibidas a terceras personas; si es que la entidad intermediaria percibe alguna comisión o “spread” por la transacción; o si se han constituido garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad que solicita los beneficios del CDTI.

15. Teniendo en cuenta lo antes señalado, se puede mencionar que para que un residente de un Estado contratante sea calificado como beneficiario efectivo de una renta, se requiere que la persona que invoca los beneficios del convenio, ya sea natural o jurídica, no cumpla con los criterios antes enunciados para ser calificado como instrumental, concepto que se determinará no tan sólo analizando si la persona actúa como agente o mandatario, sino también pudiendo considerar el simple hecho que tal persona realiza un acuerdo instrumental.
16. Cabe señalar que, cuando el receptor de la renta es residente de un Estado con el cual Chile tiene un CDTI vigente o de un tercer Estado sin CDTI y tal persona se encuentra actuando sólo como un mero agente o intermediario del beneficiario efectivo de la renta, el cual tiene residencia en un Estado con el cual Chile tiene un CDTI, el CDTI aplicable será aquel vigente entre Chile y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de la renta.
17. A continuación, se describen dos ejemplos de casos en que pueden servir para ilustrar el concepto de beneficiario efectivo:

Caso 1: Una compañía matriz residente en un país “X” (“X Co”) que no tiene CDTI con Chile quiere otorgar un préstamo a su subsidiaria en Chile (“CH Co”), cuyos intereses estarán sujetos a una imposición de 35 por ciento, según el N° 1, del inciso cuarto del Artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La matriz concluye que puede reducir el impuesto de retención de Chile si en lugar de prestar directamente el dinero a la subsidiaria chilena, efectúa el préstamo indirectamente a través de una sociedad residente en un país “Y” (“Y Co”) con el cual Chile tiene un CDTI, en el cual se contempla una tasa de 15 por ciento de impuesto de retención sobre los intereses. Para tal efecto, X Co otorga un crédito a tres años por US\$1.000.000 a Y Co a una tasa de interés anual de 6 por ciento. En dicho acuerdo Y Co se compromete a otorgar un crédito de US\$1.000.000 a CH Co a una tasa anual de 6 por ciento. En caso que CH Co no pague los intereses en las fechas correspondientes Y Co no se encontrará obligado a pagar los intereses debidos a X Co. Por su parte, Y Co recibe una comisión de administración igual al 0,2 por ciento del pago de intereses por sus servicios. Y Co no tiene locales disponibles, ni empleados y su capital es mínimo.

En el ejemplo, el préstamo fue otorgado por una “sociedad instrumental”. En efecto, la sociedad residente en Y recibe el interés desde Chile para transferirlo a X Co, de manera que Y Co no es la parte que realmente goza de los intereses y por consiguiente no es el beneficiario efectivo de los mismos. En consecuencia, los intereses que se pagarán desde Chile deben estar sujetos a una tasa impositiva de 35 por ciento.

Caso 2: Una compañía matriz residente en un país “X” (“X Co”) que no tiene CDTI con Chile quiere ceder el uso de una marca comercial a su subsidiaria en Chile (“CH Co”), debiendo pagar ésta última por el uso de dicha marca, regalías afectas a una imposición de 30 por ciento en Chile, según el N° 1, del inciso primero del Artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La matriz considera que puede reducir el impuesto de retención de Chile si en lugar de ceder el uso de las regalías a la subsidiaria en Chile, lo hace a su subsidiaria residente en un tercer país “Y” (“Y Co”), país con el cual Chile tiene un CDTI que contempla una tasa menor de 15 por ciento. La cesión del

uso de la marca se hace de la siguiente forma: X Co le cede a su subsidiaria Y Co el derecho de ceder la marca a CH Co, y por su parte CH Co le paga las regalías a Y Co.

En el ejemplo, el uso de la marca fue cedido a una “sociedad instrumental”, pues en esencia Y Co recibe las regalías desde Chile para transferirlas a su compañía matriz. En efecto, Y Co sólo tendrá un derecho formal sobre las rentas, por lo que no puede ser considerada beneficiario efectivo de las mismas. En consecuencia, las regalías que CH Co le paga a Y Co deben estar sujetas a una tasa impositiva de 30 por ciento.

c) Otras disposiciones

18. Tal como lo señala la resolución N° 16 del 30 de enero de 2008, los contribuyentes obligados a efectuar la retención establecida en el artículo 74° N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta deben presentar una declaración jurada anual conforme al formulario N° 1850 denominado “Declaración Jurada Anual sobre Impuesto Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta que grava a las rentas de fuente nacional percibidas o devengadas por personas sin domicilio ni residencia en Chile”. Dentro de la información que en tal declaración debe ser aportada, el contribuyente deberá declarar que el receptor de la renta beneficiada por el CDTI y quien es residente en un Estado con el cual Chile tiene un CDTI en vigencia, es el beneficiario efectivo de las rentas de que se trata, en conformidad a los criterios emitidos por esta Circular.
19. Asimismo, los contribuyentes a que se refiere el número anterior, deberán tener a disposición del Servicio de Impuestos Internos, para cuando éste lo requiera, toda la documentación que acredite la veracidad de la mencionada declaración jurada en lo relativo a la calidad de beneficiario efectivo del receptor de la renta.
20. El Servicio de Impuestos Internos procederá al intercambio de información con las autoridades competentes de los Estados con los cuales Chile tiene CDTI en vigencia, con el fin de confirmar que las personas que invocan los beneficios del CDTI sean los beneficiarios efectivos de las respectivas rentas.

III. Norma de exclusión de Beneficios para rentas pasivas

1. En los comentarios al Modelo OCDE se describe una norma de exclusión cuyo propósito es evitar que los beneficios previstos en los artículos 10° (dividendos), 11° (intereses), 12° (regalías) y 21° (otras rentas) del Modelo OCDE puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de verse favorecido con dichos beneficios. Tal norma viene a confirmar uno de los principios rectores en la aplicación de los CDTI, esto es, que sus beneficios no deben ser otorgados cuando uno de los propósitos principales para realizar determinadas operaciones ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable, ya que la entrega de los beneficios en tal caso estaría en contradicción con los objetivos y propósitos de las cláusulas pertinentes del CDTI.
2. En todos los CDTI suscritos por Chile, se ha incorporado la norma de exclusión antes descrita para limitar la imposición en la fuente de intereses y regalías. También se ha incluido respecto a dividendos en gran parte de ellos. En algunos CDTI se ha incorporado como parte de sus Disposiciones Misceláneas, del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, de la Cláusula de Limitación de Beneficios o de su Protocolo, remitiéndose, según sea el caso, a la imposición de intereses, regalías, dividendos, u otras rentas. En el anexo de esta Circular se podrá apreciar la ubicación de esta norma y su alcance en los diferentes CDTI chilenos.

3. Cabe señalar que esta norma, que se aplica con independencia del concepto de beneficiario efectivo antes descrito, exige que la transacción o serie de transacciones de que se trata, tengan como propósito principal, o sea uno de sus propósitos principales, obtener beneficios que sin la existencia de la transacción no se hubiesen otorgado. Para determinar que un contribuyente se encuentra en tal situación, el Servicio de Impuestos Internos tendrá que analizar la transacción o serie de transacciones en su debido contexto y caso a caso, pues cada situación debe considerarse de acuerdo a sus particulares hechos y circunstancias.
4. A continuación, se citan, a modo de ejemplo, artículos de los CDTI en los cuales se recoge la señalada norma:
- Artículo 10°(6), Dividendos, CDTI entre Chile y Dinamarca: *“Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución de las acciones u otros derechos en relación con los cuales los dividendos se pagan, fuera el sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución”*.
 - Artículo 11°(8), Intereses, CDTI entre Chile y Brasil: *“Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o la atribución del crédito en relación al cual los intereses son pagados, fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución”*.
 - Artículo 12°(7), Regalías, CDTI y Noruega: *“Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución”*.
 - Artículo 27°(6), Disposiciones Misceláneas, CDTI entre Chile y Francia: *Las disposiciones de los artículos 10°, 11°, 12° y 20° (otras rentas) no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del derecho o crédito en relación con el cual los dividendos, los intereses, regalías u otras rentas se paguen, sea el de obtener los beneficios de esos artículos mediante tal creación o atribución”*.
5. A continuación se cita un ejemplo en el cual la norma de exclusión sería aplicable:
Una compañía matriz residente en un país “X” (“X Co”) que no tiene CDTI con Chile otorga un préstamo a su subsidiaria en Chile (“CH Co”) por US\$ 1.000.000, a cambio de un pagaré emitido por CH Co. X Co advierte que puede rebajar el impuesto de retención de 35 por ciento en Chile del N° 1 del inciso cuarto del Artículo 59° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cediendo el pagaré a su subsidiaria residente en “Y” (“Y Co”), país con el cual Chile tiene un CDTI vigente, a cambio de un nuevo pagaré emitido por Y Co a su favor. El pagaré emitido por CH Co devenga un 7 por ciento de interés y a su vez el pagaré emitido por Y Co devenga un 6,75 por ciento.
En el presente ejemplo es claro que el objetivo perseguido por las partes, mediante los acuerdos descritos, es el obtener la rebaja de tasas prevista en el convenio respectivo. Por lo tanto, en tal situación, los beneficios del convenio deben ser denegados como aplicación de la norma de exclusión, quedando así los intereses que se pagan desde Chile sujetos a una tasa impositiva de 35%.

IV. Conclusión

La cláusula de beneficiario efectivo y la exclusión de beneficios para rentas pasivas son dos reglas que fijan criterios para determinar la procedencia del otorgamiento de los beneficios previstos en los CDTI, constituyendo asimismo una fuerte protección contra su abuso o uso indebido. En efecto, tales normas, desarrolladas en este circular, tienen como propósito asegurar que los beneficios del convenio sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios. Las dos normas y sus metodologías son independientes una de la otra, debiendo aplicarse de acuerdo a las circunstancias particulares de cada caso que se analice, así como también de acuerdo al objeto y propósito de los CDTI, cuales son el evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Saluda a Ud.,

RICARDO ESCOBAR CALDERÓN
DIRECTOR NACIONAL

Servicio de Impuestos Internos de Chile

ANEXO CDI VIGENTES EN CHILE

Convenio Tributario	Ubicación de la Norma de Exclusión
Brasil	Art. 11°(8) Intereses y Art. 12°(7) Regalías.
Canadá	Art. 11°(7) Intereses y Art. 12°(7) Regalías.
Corea del Sur	Art. 11°(7) Intereses y Art. 12°(7) Regalías.
Croacia	Art. 24° (5) Procedimiento de Acuerdo Mutuo que se aplica a los Artículos 10° (Dividendos), 11° (Intereses) y 12° (Regalías).
Dinamarca	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Ecuador	Art. 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
España	Protocolo IX que se aplica a los Artículos 10° (Dividendos), 11° (Intereses) y 12° (Regalías).
Francia	Art. 27°(6) Disposiciones Misceláneas que se aplica a los Artículos 10° (Dividendos), 11° (Intereses), 12° (Regalías) y 20° (Otras Rentas).
Irlanda	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Malasia	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
México	Art. 11°(7) Intereses y Art. 12°(7) Regalías.
Noruega	Art. 11°(7) Intereses y Art. 12°(7) Regalías.
Nueva Zelandia	Artículo 22°(2) Limitación de Beneficios que se aplica a los Artículos (Dividendos), 11° (Intereses) y 12° (Regalías).
Paraguay	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Perú	Art. 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Polonia	Art. 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Portugal	Protocolo 6 que se aplica a los Artículos 10° (Dividendos), 11° (Intereses) y 12° (Regalías).
Reino Unido	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.
Suecia	Art. 10°(6) Dividendos, 11°(7) Intereses y 12°(7) Regalías.

RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE SUJETOS NO DOMICILIADOS

A CONTINUACIÓN SE PODRÁ REVISAR UNA SÍNTESIS DE LOS ÚLTIMOS INFORMES DE SUNAT (ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA)⁽¹⁾ VINCULADOS A LA RECUPERACIÓN DEL CAPITAL INVERTIDO DE SUJETOS NO DOMICILIADOS EN EL PERÚ⁽²⁾.

Enajenación de acciones cuyo valor nominal ha disminuido por efecto de una reducción del capital social

Informe N° 198-2009-SUNAT/2B0000 / 23.09.2009

En relación con la determinación del costo incurrido por la adquisición de acciones de una empresa domiciliada efectuada por contribuyentes no domiciliados, se consultó si corresponde descontar la reducción de capital por pérdidas acumuladas de dicha empresa.

Para la Administración Tributaria la consulta formulada busca saber cómo se calcula el capital invertido por un sujeto no domiciliado en el país con motivo de la enajenación de acciones adquiridas a título oneroso que genera renta de fuente peruana, cuando el valor nominal de dichas acciones ha disminuido por efecto de una reducción del capital social.

En ese sentido se señala que para fines de la recuperación del capital invertido en la adquisición a título oneroso de acciones por parte de sujetos no domiciliados en el país, se deberá deducir el costo de adquisición, entendiéndose por tal a la contraprestación pagada por dichas acciones, además de los gastos a que hace referencia el numeral 1 del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).

Asimismo se indica que las normas del Impuesto a la Renta (IR) no han previsto un tratamiento especial para el cálculo del capital invertido cuando, producto de las pérdidas generadas por una sociedad, esta efectúa la reducción de su capital social, y como consecuencia de ello se reduce también el valor nominal de las acciones que expresan dicho capital.

Por tal motivo, concluye la SUNAT, el sujeto no domiciliado que adquirió a título oneroso las acciones que son materia de enajenación tendrá derecho a deducir a título de recuperación del capital invertido el costo de adquisición de tales acciones, conforme a lo establecido en el numeral 21.2 del artículo 21° de la LIR, sin importar si su valor nominal ha sufrido alguna disminución por efecto de la reducción del capital social.

Enajenación de acciones de un paraíso fiscal

Informe N° 175-2007-SUNAT/2B0000 / 01.10.2007

Se consultó si a efecto de determinar la renta neta de fuente peruana, una persona jurídica no domiciliada en el país, con residencia o domicilio en un país considerado como de baja o nula imposición, que enajena acciones emitidas por una sociedad anónima constituida en el país, puede deducir la recuperación del capital invertido.

La Administración Tributaria respondió que la recuperación del capital invertido constituye una deducción permitida por ley a fin de establecer la renta neta de fuente peruana de los sujetos no domiciliados, la que resulta aplicable sólo en el caso de rentas que provengan de la enajenación de bienes o derechos, así como la explotación de bienes que sufran desgaste.

Agrega que la normatividad que regula la referida deducción no ha establecido excepciones o un tratamiento distinto en función al lugar de residencia o domicilio del sujeto no domiciliado en el país que genera la renta de fuente peruana.

Por tal motivo, concluye la SUNAT, a efecto de determinar la renta neta de fuente peruana por la enajenación de acciones de una sociedad anónima domiciliada en el país, la empresa no domiciliada con residencia o domicilio en un país considerado como de baja o nula imposición, sí puede deducir la recuperación del capital invertido por dichas acciones.

Emisión de la certificación con posterioridad a la enajenación de los bienes o derechos

Informe N° 112-2007-SUNAT/2B0000 / 19.06.2007

Se consultó si es válida y legal la alternativa de solicitar la emisión de la certificación de la recuperación de capital invertido con posterioridad a la enajenación de los bienes o derechos correspondientes.

La Administración Tributaria respondió que sobre la oportunidad que tiene el sujeto no domiciliado para solicitar el certificado de recuperación del capital invertido, si bien la norma reglamentaria establece la posibilidad de que sea solicitado antes de la enajenación del bien o derecho, dicha norma no efectúa restricción alguna para que la solicitud del referido certificado proceda luego de producida tal enajenación.

Agrega que, según las normas correspondientes, es impropio la deducción del capital invertido respecto de los

(1) El Código Tributario peruano ha recogido la posibilidad de que determinadas entidades representativas (de actividades económicas, laborales y profesionales) así como entidades del Sector Público Nacional puedan formular a la SUNAT consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. El pronunciamiento que se emita es de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos.

(2) Sobre el mismo tema puede revisarse la Síntesis de Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en: Suplemento Especial *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, N° 4, julio de 2008, AELE, págs. 44 a 50.

pagos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT, pero no se ha previsto similar efecto para las enajenaciones producidas antes de dicha expedición.

Por tal motivo concluye que el sujeto no domiciliado puede solicitar la emisión del certificado de recuperación del capital invertido después de la enajenación de los bienes o derechos.

Enajenación de inmuebles ubicados en el territorio nacional o derechos sobre los mismos

Informe N° 288-2006-SUNAT/2B0000 / 06.12.2006

La consulta estaba referida al supuesto en que se obtenga un ingreso proveniente de la enajenación de inmuebles ubicados en el territorio nacional o derechos sobre los mismos realizada por sujetos no domiciliados y, asimismo, la determinación del impuesto a pagar correspondiente.

En primer término la Administración Tributaria señaló que el ingreso proveniente de la enajenación de inmuebles ubicados en el territorio nacional o derechos sobre los mismos realizada por sujetos no domiciliados genera rentas de fuente peruana gravadas con el IR.

Para determinar el monto sobre el que se aplicará la tasa del impuesto, los sujetos no domiciliados pueden deducir la recuperación del capital invertido, para lo cual deben ceñirse a lo dispuesto en las reglas establecidas en las normas del IR.

Conforme a ello, agrega la SUNAT, los adquirentes deben presentar al notario el comprobante o formulario de pago al fisco de la retención definitiva del IR de segunda categoría practicada al sujeto no domiciliado, calculada sobre el monto pagado o acreditado como renta hasta la fecha de la suscripción de la Escritura Pública.

Además, cuando el sujeto no domiciliado tenga derecho a deducir la recuperación del capital invertido, la retención se efectuará sobre el monto percibido o acreditado que exceda de dicha deducción.

Enajenación de acciones adquiridas bajo un régimen anterior

Informe N° 89-2006-SUNAT/2B0000 / 28.03.2006

Se consultó si en la enajenación de acciones por no domiciliados efectuada luego de la entrada en vigencia del D. S. N° 134-2004-EF, para efecto de la determinación de la renta neta, la deducción del capital invertido debía realizarse de acuerdo con las normas de costo computable vigentes a la fecha de la enajenación, incluso por hechos ocurridos (adquisiciones efectuadas) antes de la vigencia de dicho Decreto Supremo.

La Administración Tributaria respondió que como nuestra legislación ha optado por la teoría de los hechos cumplidos, es decir, aquella que privilegia la aplicación inmediata de las normas legales, tratándose de la venta de acciones por sujetos no domiciliados, efectuadas luego de la entrada en vigencia del D. S. N° 134-2004-EF, la deducción del capital invertido se realizará de acuerdo con las normas de costo computable vigentes a la fecha de la enajenación, incluso por los hechos ocurridos (adquisiciones efectuadas por el no domiciliado) antes de la entrada en vigencia de dicho Decreto Supremo.

Adquisición en una operación de factoring sin recurso, de un documento por cobrar de una empresa domiciliada

Informe N° 319-2005-SUNAT/2B0000 / 30.12.2005

Se consultó si corresponde la emisión del certificado de recuperación del capital invertido a una entidad financiera no domiciliada en el país que adquirió, en una operación de factoring sin recurso, un documento por cobrar de una empresa domiciliada.

Para la Administración Tributaria los ingresos que obtiene la entidad que adquiere un crédito en virtud de una operación de factoring sin recurso, no corresponden a ninguna transferencia de bienes o derechos sino al ejercicio del derecho de cobro que tiene aquélla respecto del crédito adquirido.

En ese sentido, concluye que respecto de tales ingresos no procede la deducción del capital invertido.

No hay enajenación en determinados contratos civiles

Informe N° 229-2005-SUNAT/2B0000 / 28.09.2005

En relación a la recuperación del capital invertido, se consultó si es posible sustentar la enajenación a través de un contrato preparatorio denominado "compromiso futuro de compra-venta" o de un contrato de compraventa que contenga una cláusula de reserva, que permita revertir la operación antes de que ésta se perfeccione.

La Administración Tributaria respondió que los contratos preparatorios de compromiso de contratar no implican la enajenación de bienes o derechos bajo los términos de la LIR, por lo cual dichos contratos no pueden sustentar la emisión del certificado de recuperación del capital invertido.

Asimismo dijo que el contrato de compraventa en el cual, al amparo del artículo 1360° del Código Civil, se ha reservado alguna estipulación cuya no satisfacción implicaría la invalidez del mismo, tampoco puede sustentar la emisión del certificado de recuperación del capital invertido.

Moneda en que se emita la certificación

Informe N° 229-2005-SUNAT/2B0000 / 28.09.2005

Se consultó si la certificación de la recuperación de capital invertido puede ser otorgada en moneda extranjera o debe otorgarse en moneda nacional.

La Administración Tributaria respondió que el costo computable constituye un elemento de la determinación de la obligación tributaria del IR.

Siendo ello así, agrega, dicho elemento debe expresarse en moneda nacional, pues no existe disposición que establezca que la determinación del IR de los no domiciliados pueda efectuarse en moneda extranjera. Al contrario, concluye que la remisión a los artículos 20° y 21° de la LIR evidencia que la determinación del costo computable debe efectuarse en moneda nacional.

En ese sentido, la certificación de recuperación de capital invertido debe ser otorgada sólo en moneda nacional.