



Análisis del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes: servicios digitales, asistencia técnica y *know how* (periodo 2018-2019)

Jorge Enríquez Moreno¹, Angela María Cobos Apaz²

¹Unidad de Posgrado, Universidad Ricardo Palma, Lima, Perú

²Analista tributaria, Tax & Legal

Resumen

El presente trabajo técnico busca analizar el impuesto a la renta no domiciliado en los siguientes establecimientos permanentes (EP): servicios digitales de caso, asistencia técnica y regalías, dentro del periodo 2018-2019. En primer lugar, con respecto al impuesto a la renta no domiciliado de establecimientos permanentes, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado la definición de EP, sino que ya no podrá ser modificada por Decreto Supremo, como podía serlo cuando la definición era meramente reglamentaria. Asimismo, la ley ha tratado de dar cierto contenido al concepto de “actividades preparatorias o auxiliares” al definirlo como “todo aquello que no es esencial y significativo para las actividades de la entidad”, mas resulta confuso. Finalmente, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en el CDI, firmado por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), el conocido “EP por servicios” ha sido incluido, considerados, además, la asistencia técnica y el know how; sin embargo, en el caso de los servicios digitales que sean realizados por una no domiciliada de Brasil, se aplicará la tarifa del 15%; si es de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, del 0%, siempre que no se consideren EP.

Palabras clave: No domiciliados, establecimientos permanentes, servicios digitales, asistencia técnica, *know how*.

Analysis of the non-domiciled income tax in permanent establishments: digital services, technical assistance and know-how (period 2018-2019)

Abstract

This technical work seeks to analyze the non-domiciled income tax in the following permanent establishments (EP): digital case services, technical assistance and royalties, within the 2018-2019 period. First, with respect to the non-domiciled income tax of permanent establishments, the Executive Branch, through Legislative Decree No. 1424, has not only given and updated the definition of EP, but can no longer be modified by Decree Supreme, as it could be when the definition was merely regulatory. Likewise, the law has tried to give some content to the concept of “preparatory or auxiliary activities” by delineating a definition of this concept, but everything that is not essential and significant for the entity’s activities would seem confusing. Finally, within the assumptions contained for the configuration of an EP in the CDI, signed by Peru with Chile, Canada, Mexico, Portugal, Korea and Switzerland (not Brazil), the well-known “service EP” has been included, considered, In addition, technical assistance and know-how; however, in the case of digital services that are performed by a non-domiciled company in Brazil, the 15% rate will apply; if it is from Switzerland, 10%; and if they are not domiciled subjects of Canada, Chile, Korea, Mexico and Portugal, of 0%, only provided if they are not considered EP.

Keywords: Non domiciled, permanent establishments, digital services, technical assistance, know how.

Análise do imposto de renda não domiciliado em estabelecimentos permanentes: serviços digitais, assistência técnica e *know-how* (período 2018-2019)

Resumo

Nas últimas três décadas, o mundo enfrentou mudanças vertiginosas, onde a sociedadeEste trabalho técnico busca analisar o imposto de renda não domiciliado nos seguintes estabelecimentos permanentes (EP): serviços digitais de casos, assistência técnica e royalties, no período 2018-2019. Primeiro, com relação ao imposto de renda não domiciliado de estabelecimentos permanentes, o Poder Executivo, por meio do Decreto Legislativo nº 1424, não apenas deu e atualizou a definição de PE, mas não pode mais ser modificado pelo Decreto Supremo, como poderia ser quando a definição era meramente regulatória. Da mesma forma, a lei tentou dar algum conteúdo ao conceito de “atividades preparatórias ou auxiliares”, delineando uma definição desse conceito, mas tudo o que não é essencial e significativo para as atividades da entidade parece confuso. Finalmente, dentro das premissas contidas para a configuração de um

EP no CDI, assinado pelo Peru com Chile, Canadá, México, Portugal, Coréia e Suíça (e não o Brasil), o conhecido “EP de serviço” foi incluído, considerado, Além disso, assistência técnica e know-how; no entanto, no caso de serviços digitais executados por uma empresa não domiciliada no Brasil, será aplicada a taxa de 15%; se é da Suíça, 10%; e se não forem sujeitos domiciliados no Canadá, Chile, Coréia, México e Portugal, de 0%, desde que não sejam considerados EP.

Palavras-chave: **Sem domicílio, estabelecimentos permanentes, serviços digitais, assistência técnica, know-how.**

1. Introducción

1.1. Antecedentes

El tratamiento del establecimiento permanente (en adelante, EP) es quizás uno de los puntos más importantes en la tributación internacional, porque, cuando un sujeto no domiciliado califica como EP, según la legislación del país de la fuente, solo tributará en el país de residencia. En ese sentido, es fundamental conocer en qué circunstancias se califica o no como EP.

Al respecto, la incorporación del artículo 14°-B del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta – Decreto Supremo N° 179-2004 (en adelante, LIR), efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424, publicado, a su vez, el 13 de setiembre del 2018 y vigente a partir del 01 de enero de 2019, permite contar en nuestra legislación con un concepto de EP que antes no se había delimitado con tanta especificidad. Sin embargo, las modificaciones requieren de múltiples precisiones para su correcta aplicación, por lo que se torna urgente la emisión de normas reglamentarias, y de normas e informes relativos al tema por parte de la SUNAT, que permitan aclarar el sentido de la ley. Hasta entonces, la aplicación de las nuevas normas sobre EP, en buena parte, estará sujeta a la interpretación, tal como sucede, por ejemplo, con los servicios prestados del exterior hacia el Perú, que pueden acompañarse de una variedad de factores y características, y que terminan configurando un supuesto de asistencia técnica, regalías o, quizás, de servicios digitales de fuente peruana.

Asimismo, conviene mencionar que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424 señala que esta regulación surge

al haberse detectado que, a fin de eludir la configuración de un EP, algunos grupos empresariales fragmentaban un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias partes con el fin de alegar que cada una de ellas tenían carácter preparatorio o auxiliar, dado que esas actividades no configuran un EP.

En sentido estricto, el origen de esta disposición parte de las recomendaciones de la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE. Esta añade lo siguiente:

El apartado 4.1 tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar. Según el apartado 4.1, las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios que, de ese modo, podría constituir un establecimiento permanente, cuando las actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa o de empresas estrechamente relacionadas ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado constituyen funciones complementarias, que son parte de la operación de un negocio cohesionado. Sin embargo, para

que el apartado 4.1 se aplique, al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, si no es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes debe ir más allá de lo que son las actividades meramente preparatorias o auxiliares.

Como se puede apreciar, la nueva regulación contemplada en la LIR ha tomado, casi de manera literal, lo señalado en las recomendaciones del Plan BEPS. Sin embargo, la norma no es clara en cuanto a los supuestos específicos que esta comprende o ante qué supuestos esta podría, o debería, ser aplicada por la Administración Tributaria o por los propios contribuyentes.

Por otro lado, al amparo de la delegación de facultades otorgadas al Poder Ejecutivo, el Decreto Legislativo N° 945, vigente a partir del 2004, incorporó nuevos supuestos de operaciones que califican como rentas de fuente peruana, en alusión a los servicios de asistencia técnica (en adelante, AT), y sobre todo a partir del inciso j), que, en el 2007, se reformó a través del Decreto Legislativo N° 970 y, finalmente, por el Decreto Legislativo N° 1120.

En la misma exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, se indicó que, considerando el principio de neutralidad, corresponde dar el mismo tratamiento a los bienes digitales y a los bienes físicos, pues la importación de estos últimos no se encuentra gravada con el IR, como señala Muñoz Salgado (2008, p.168). Tal estado determinó tasas diferenciadas para servicios muy similares, por las cuales el auditor tributario de la SUNAT o un consultor tributario privado habría de considerar los siguientes escenarios posibles ante un sujeto no domiciliado:

- Se aplicará una tasa de 30% para las operaciones obtenidas mediante servicios digitales prestados a través de Internet, y de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país, de conformidad con el artículo 9°, inciso i) e inciso j) del artículo 56° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S. N° 179-2004-EF.
- Se aplicará una tasa de 30% para los servicios técnicos prestados en el país, contenidos en el inciso d) del artículo 9° y en el inciso e) del artículo 56° de la LIR.
- Se aplicará una tasa de 30% para la transmisión de conocimientos secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero y de otra índole, referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos guarden con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos tomen de ellos. Estos serán calificados como regalías, de conformidad con el artículo 27° e inciso d) del artículo 56° de la LIR.
- Se aplicará una tasa de 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país, tal como se establece en el inciso j) del artículo 9° y en el inciso f) del artículo 56° de la LIR.

- En el ámbito de los convenios de doble imposición, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizada por un no domiciliado de Brasil, mientras que se respetará una tasa del 10% si corresponde a un no domiciliado de Corea, Portugal o Suiza, y del 0% en función de un no domiciliado de Canadá, Chile y México.
- En el caso de los servicios digitales, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% si corresponde a un no domiciliado de Brasil; de 10%, si es de Suiza; y de 0%, si es de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal.
- Se gravará un 0% por los servicios realizados íntegramente en el exterior.

En ese sentido, la existencia de tasas diferenciadas para servicios que resultan complejos de diferenciar ha generado que servicios gravados al 30% sean declarados por los contribuyentes domiciliados como si se tratara de servicios de AT, al 15%, o en su defecto, al 10% o 0%. De este modo, se perjudica la recaudación del fisco peruano, realizado por establecimientos permanentes.

1.2. Planteamiento del problema

1.2.1. Problema general

¿Cuál es la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes de los servicios digitales, asistencia técnica y know how para el periodo 2018-2019?

1.2.2. Problemas específicos

- ¿Cuáles la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes?
- ¿De qué manera el impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes incide en los casos de servicios digitales, asistencia técnica y know how en el periodo 2018-2019?
- ¿Cuál es la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y know how realizados por los EP, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea y Suiza en los ejercicios 2018 y 2019?

1.3. Objetivos de la investigación

1.3.1. Objetivo general

Analizar la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how* durante el periodo 2018-2019.

1.3.2. Objetivos específicos

- Analizar la incidencia del impuesto a la renta no domiciliado en los establecimientos permanentes.
- Analizar la incidencia de los servicios de servicios digitales, asistencia técnica y *know how* realizados por las EP, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea y Suiza en los ejercicios 2018 y 2019.

1.4. Justificación de la investigación

La globalización ha originado la posibilidad de que muchos servicios se realicen de manera extraterritorial sin necesidad de presencia física en el territorio del Estado de la fuente, como el caso de los servicios digitales o de asistencia técnica. Es decir, la práctica tributaria internacional ha ocasionado que muchas compañías multinacionales replanteen la transferencia de tecnología, de modo que, en lugar de ceder derechos de uso sobre la propiedad intangible, transfieren el conocimiento por medio de servicios físicos o el uso del Internet. Por lo tanto, el estudio de la fiscalidad de los establecimientos permanentes, respecto de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how*, será enfocado desde dos principales perspectivas: por un lado, desde la conceptualización y el tratamiento tributario general que le brinda la legislación peruana a las EP; y, por otro lado, a partir de las consecuencias fiscales específicas, en caso resulte aplicado un convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI) suscrito por el Perú. Sobre la base de estos resultados, se buscará corregir las debilidades que se están presentando en los casos mencionados.

2. Metodología de investigación

La investigación fue descriptiva, bibliográfica, documental y de caso; asimismo, para el recojo de la información, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de fuentes de información, tales como textos, revistas, tesis y artículos periodísticos, a partir de las que se elaboraron fichas bibliográficas como instrumentos para la organización de datos.

3. Marco teórico

A continuación, desarrollaremos el concepto de EP en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, así como en los convenios de doble imposición suscritos por el Perú, en lo referente a los servicios digitales, asistencia técnica y *know how*.

3.1. Análisis del impuesto a la renta no domiciliado en un establecimiento permanente

a. Concepto de los establecimientos permanentes

Según Yañez (2017), el concepto de EP nació en el siglo XIX (1899) en Alemania, en el convenio de doble imposición firmado entre Prusia y Austria/Hungría, cuando existían muy pocas empresas multinacionales y cuando el comercio transfronterizo mayormente se refería al intercambio entre las áreas de jurisdicciones vecinas. Asimismo, León (2016) agrega que el concepto actual de EP se desarrolló en las primeras discusiones de los foros de la OCDE. Para dicho organismo, el Estado de la residencia es el que posee el derecho exclusivo de gravar los ingresos de una empresa, excepto si dicha empresa realiza actividades comerciales en otro Estado a través de un EP. De este modo, **el EP funciona como un límite al poder tributario del Estado de la fuente, ya que su existencia evidenciaría una conexión económica entre la empresa no residente y el Estado de la fuente.**

Por otro lado, de acuerdo a la Guía comparativa entre CDIs celebrados por el Perú (2011), de conformidad con los párrafos 1 y 2 del artículo 5° del Convenio de Doble Imposición, y para efectos de este, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocio, mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, sean las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales. Además, según el párrafo 3 del mismo artículo, la expresión “establecimiento permanente” también incluye, entre otros, a una obra o proyecto de construcción; a la instalación o montaje, solo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un periodo o periodos que, en total, excedan los 183 días y dentro de un tiempo máximo de doce meses; y a la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías por parte de una empresa del Estado contratante, por intermedio de sus empleados u otras personas encomendadas por la empresa para dicho fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado, para el mismo proyecto o relacionado a este, por un periodo o periodos que, en total, excedan los 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

b. El impuesto a la renta no domiciliado y los establecimientos permanentes

Tal como señala Peña (2018), de acuerdo al artículo 6° de la LIR,

los no domiciliados que realizan una actividad económica en el Perú tributan de acuerdo al principio de la fuente o territorialidad; es decir, se someten a tributación aquellos ingresos considerados de fuente nacional en el país donde se genere la riqueza. A partir del 1 de enero del 2019, a raíz de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424, se ha presentado un artículo 6° mejor redactado, preciso y acorde con lo señalado en el artículo 14°, inciso h) de la LIR, ley que otorga personería jurídica a los establecimientos permanentes para efectos fiscales... (En ese sentido), el inciso e) del artículo 7° de la LIR se enlaza perfectamente con el inciso h)

del artículo 14° de la LIR, cuando incluye a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliado alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Por lo tanto, como sostiene Peña (2018), la confusión que generan tanto el artículo 6° como el literal h) del artículo 14° de la LIR aún se mantiene en pie cuando dejan entrever que las sucursales, las agencias y los establecimientos permanentes pertenecen a una misma clasificación, en tanto se utiliza la conjunción “o” en su enumeración, a pesar de que el inciso a) del artículo 3° del reglamento de la LIR sí indica una distancia entre el EP, sucursal y agencia. En este sentido, de dicha lectura se desprende que tales entidades son completamente diferentes; por lo tanto, la norma parece ser contradictoria en cuanto a la regulación de los EP.

Además, cabe precisar lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1424, que incorpora el artículo 14°-B de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 14°-B.- Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente:

- 1. Todo lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.*
- 2. Las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable.*
- 3. La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio, o para uno relacionado, por un periodo o periodos que, en total, excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable.*

(...)

“Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, la vinculación se determinará conforme a lo establecido en el inciso b) del artículo 32-A de esta Ley.

Según Peña (2018), la definición de establecimiento permanente no se encontraba en la LIR, sino que ha sido recogida en el artículo 3° del reglamento de la LIR, lo que vulnera al principio de reserva de la ley, recogido en el artículo 74° de la Constitución. En tal sentido, se puede señalar que la regulación peruana incluía una definición general de EP, que consideraba elementos como la fijeza y la existencia de un lugar de negocio; y, luego, un listado de diversas organizaciones, lugares y actividades consideradas como EP, problema que ha sido superado con la incorporación del artículo 14-B. De este modo, podemos señalar que la LIR peruana combina el criterio de domicilio, regulado en su artículo 6°, con el criterio de la fuente, regulado en su artículo 9°, al señalar que, independientemente del domicilio, las operaciones que califiquen como rentas de fuente peruana se encuentran gravadas con el impuesto a la renta. Así, se entiende que, para los sujetos no domiciliados en el Perú, se aplica el principio de territorialidad, de modo que tales sujetos solo tributan por las rentas originadas que se consideren de fuente peruana conforme a la LIR.

Dicho de otro modo, el Estado de la fuente posee el derecho de gravar las rentas derivadas de las actividades comerciales y obtenidas a través del establecimiento permanente, solo cuando se verifique que la actividad continua implica un involucramiento de la empresa en el mercado del Estado de la fuente.

Por su parte, según el artículo 7° de la LIR y el artículo 3° del reglamento de la LIR, los establecimientos en el Perú de personas no domiciliadas solo son gravados por rentas de fuente peruana. Al respecto, el artículo 3° del reglamento de la LIR establece cuáles son los requerimientos para que se constituya un establecimiento permanente como el lugar fijo a través del cual se realiza, total o parcialmente, la actividad comercial. En consecuencia, salvo los supuestos de agentes dependientes y agencias, el primer test para considerar que existe un establecimiento permanente es la condición de un lugar físico (León, 2012, p.62).

Ahora bien, dado que se trataría de una norma de “recharacterización” de operaciones, donde, a pesar de ejecutarse actividades preparatorias o auxiliares, se le dará a la entidad el tratamiento de un EP, resulta imprescindible que su aplicación esté correctamente regulada, a fin de evitar la afectación de los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes. Como se puede apreciar, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado rango de ley a la definición de EP, la cual ya no podrá ser modificada por Decreto Supremo, como podía darse cuando la definición era meramente reglamentaria, sino que ha actualizado este concepto. Así, la nueva norma no solo aborda la problemática suscitada por las disposiciones de los CDI celebrados por el Perú, que, incluso, motivaron la emisión de una consulta institucional de la SUNAT respecto del surgimiento de EP según el CDI celebrado con Chile, sino, además, busca modernizar dicho concepto adoptando las recomendaciones de la OCDE, lo que allana el terreno para la eventual incorporación de nuestro país a dicha entidad.

Sin embargo, tal como hemos visto, las modificaciones requieren múltiples precisiones para su correcta aplicación. En ese sentido, se torna urgente la emisión de normas reglamentarias, y de normas e informes relativos al tema por parte de la SUNAT, que permitan aclarar el sentido de la ley. Hasta entonces, la aplicación de

las nuevas normas sobre EP, en buena parte, estará sujeta a la interpretación. Por lo tanto, más adelante, nos centraremos en el análisis del numeral 3 de la indicada ley.

c. Incidencia de los servicios transfronterizos por los establecimientos permanentes

Duran (2008) señala que el concepto de EP se usa en un CDI con finalidad distinta a la que pueda 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 determinar 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, esta noción 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 la fuente) (p.20).

Cabe precisar que los servicios transfronterizos son cada vez más importantes, como los servicios altamente especializados de consultoría, de consultores no residentes itinerantes o los servicios especializados de proveedores para tomar el control de las funciones de empresas no vinculadas. Estos crean nuevas formas de negocios y distribución de funciones de los mismos, como en el caso de los centros compartidos de servicios (Yañez, 2012, p.16). En otras palabras, los servicios altamente especializados podrían ser de asistencia técnica o, en su defecto, podrían ser transferencias de conocimientos a través del *know how*, realizadas por las EP.

Por otro lado, también se debe considerar a los servicios digitales, que, según León (2016), son regulados a partir del artículo 9 (i) de la LIR y del artículo 4-A (b), primer párrafo del reglamento de la LIR. Esta regulación que se incorporó mediante Decreto Legislativo N° 945, una legislación pionera en su momento, estableció un nuevo nexo que permite el gravamen de los servicios digitales sobre la base del **criterio del uso del mercado**. En esta instancia, si un sujeto domiciliado peruano descarga un libro electrónico o música, la operación no califica como servicio digital, puesto que el usuario no es un perceptor de tercera categoría y, por tanto, no está utilizando económicamente tal operación en el país, sea por uso o consumo. Asimismo, si el sujeto fuera un perceptor de rentas de tercera categoría, dicho sujeto no tendría la obligación de retener monto alguno al proveedor, ya que, del enunciado de la norma, solo se gravan los servicios y no los bienes digitales (p.249).

Del mismo modo, como indica León (2016): "Si bien la LIR peruana recoge al concepto clásico de EP, no resulta suficiente para gravar las rentas en una economía digital, toda vez que... solo están sujetos a imposición los servicios digitales, regulados en el artículo 9° de la LIR" (p.251). En ese sentido, dicha normativa tiene un carácter limitado al solo abarcar las operaciones de empresa a empresa (B2B), sin considerar las operaciones con los consumidores finales (B2C) ni gravar los bienes digitales. Por lo tanto, en primer lugar, es necesario evaluar si nuestro país necesita un cambio normativo en esta materia, dado el mayor número de operaciones que se vienen dando entre las empresas vinculadas por la venta y los servicios digitales; y, luego, cuál sería la alternativa más adecuada de las antes mencionadas.

d. Incidencia en la retención en la fuente

Según Legis (2014), la figura de la retención en la fuente se puede entender

como un sistema de recaudación fiscal, que obliga a quienes efectúen determinados pagos a detraer un porcentaje a título del impuesto de cargo de los beneficiarios de los mismos. En otras palabras, la obligación fiscal es de cargo del sujeto no domiciliado quien es el contribuyente de la obligación tributaria. Sin embargo, y dada la circunstancia territorial que obstaculiza el cumplimiento fiscal oportuno, se implementa la figura de la retención en la fuente y se designa como “agente de retención” al sujeto que abona la renta y la contabiliza como gasto o costo, el mismo que se constituye, a su vez, como responsable solidario en la relación jurídica tributaria. (p.1007)

Asimismo, en torno a las retenciones definitivas generadas a favor de los sujetos no domiciliados por parte de la LIR, agrega:

Esta practica fiscal significa que la determinacion tributaria se configura cuando el sujeto que efectúa el pago de la renta gravada, o (que) contabiliza como gasto o costo dicho importe sin haberlo pagado, también ha retenido un porcentaje del monto pagado; y, en ese sentido, procede a abonar al fisco dentro de los plazos establecidos. (Por lo tanto, se observa) (...) que el conjunto de situaciones descritas configuran la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, la absoluta desvinculación con cualquier tipo de requerimiento de pago que pudiese efectuar la Administración Tributaria. (p.1007)

Por lo observado, como se mencionó en un apartado previo, la definición del establecimiento permanente no se encontraba en la LIR, sino que fue recogida en el artículo 3° del Reglamento de la LIR, lo que vulneraba el principio de reserva de la ley, según el artículo 74° de la Constitución. Sin embargo, tal problema ha sido superado con la incorporación del artículo 14-B de la LIR.

Asimismo, la norma ha pretendido atacar aquellos supuestos de fragmentación corporativa artificiosa. Por ello, es necesario analizar cómo se han realizado sus actividades, sean en el país por la entidad del exterior o aquellas vinculadas, a efectos de determinar si existe un EP o no.

3.2. Análisis del impuesto a la renta no domiciliado de un establecimiento permanente en el caso de los servicios digitales, asistencia técnica y *know how* para el periodo 2018-2019

a. Caso de obras y servicios

En primer lugar, se han considerado casos de obras y servicios que vienen ejecutándose desde el 2018 y que, por un lado, con anterioridad al 1 de enero de 2019, cumplieron ya los 183 días, por lo que, a dicha fecha, ya se había excedido el

plazo de la norma para la configuración de un EP; o, por otro lado, que aún no han cumplido el plazo de 183 días. Para el último caso, se ha considerado la suma de los días en que se realizó la operación durante el 2018. Así, se calcularía que se cumple el plazo de 183 días el 1 de marzo de 2019, si se tomara en cuenta que el inicio de la operación se produjo el 31 de agosto de 2018, incluso cuando, desde la vigencia del nuevo supuesto, solo han transcurrido 90 días.

Como se puede apreciar, la norma ha pretendido dar cierto contenido al concepto de “actividades de carácter preparatorio o auxiliar”, definiéndolo como “todo lo que no es esencial y significativo de las actividades de la entidad”, que podría resultar confuso. La norma, además, ha señalado que, incluso en el caso de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, podría configurarse un EP cuando estas se realicen conjuntamente con otras actividades en el país, desarrolladas por la entidad del exterior o sus vinculadas, y cuando, constituyendo funciones complementarias, formen parte de un negocio cohesionado, tal como se presenta en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424.

En segundo lugar, se ha considerado el caso de una empresa de servicios canadiense. Como lo indica el Informe N° 055-2019-SUNAT/7T0000, de tratarse de una empresa domiciliada en Canadá que presta servicios al país a favor de una entidad estatal, “dicha empresa no constituye un establecimiento permanente en el Perú. Tales rentas no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta, por lo que dicha empresa no se encuentra sujeta a retención, o al pago del referido impuesto”.

b. Caso de asistencia técnica y *know how*

Según Ramos (2016), para los casos de asistencia técnica,

la regla de fuente termina siendo tan amplia, en comparación con la especificidad del concepto de asistencia técnica, (que)... para fines prácticos, la única novedad de la norma sería precisar que la circunstancia de que el usuario de la asistencia técnica no se encuentre sujeto al impuesto a la renta no enerva el hecho de que se configure un supuesto de fuente peruana y que deba retenerse el impuesto a la renta a cargo del no domiciliado.

Esa relación de dependencia es calificada, a su vez, como “esencial” por la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, cuando señala que la asistencia técnica “es esencial para el desarrollo de alguna actividad,... (ya que) si el servicio es prescindible, no hay asistencia técnica”. Además, respecto del significado del término “necesario”, empleado en la definición contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la LIR, el Diccionario de la Lengua Española lo señala, entre las acepciones posibles, como aquello “que es menester indispensablemente, o que hace falta para un fin”. Así, para que un servicio califique como asistencia técnica, el servicio prestado debe presentar tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicio o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso. En otras palabras, sin la prestación de dicho servicio, el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial

para considerar el servicio como asistencia técnica, como lo indica el Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000.

Sobre este último punto, la Administración Tributaria ha indicado, en el Informe N° 139-2013-SUNAT, que, cuando el servicio no es un insumo, “en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario según el objeto de su giro de negocio, finalidad social o cumplimiento de su función, según sea el caso, no puede calificar como asistencia técnica”. En este sentido, los servicios de reparación de piezas o instrumentos prestados a empresas domiciliadas por parte de sus fabricantes, quienes no son domiciliados en el Perú, calificarían como asistencia técnica y, por lo tanto, se encuentran gravados por el IR.

Ahora bien, mientras que el reglamento dispone que la asistencia técnica comprende los servicios de ingeniería y, a su vez, los de reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos, la SUNAT se pronuncia con mucha cautela debido a la complejidad para calificar un servicio como AT, como se observa en la Carta N° 131-2010-SUNAT/2B0000:

a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como AT, cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer, en cada caso concreto, la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento.

En este contexto, para calificar un servicio como asistencia técnica, se debe revisar la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4° del reglamento de la LIR, el cual determina que un servicio puede calificar como AT solo sobre la base de la esencialidad del conocimiento especializado que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, etc. Por lo tanto, no es suficiente como criterio de calificación que dichos servicios sean deducibles como gasto por el usuario al amparo del artículo 37° del TUO de la LIR.

Finalmente, a partir de lo señalado por la SUNAT, se debe precisar que “los servicios expresamente detallados en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califican como asistencia técnica, con prescindencia de la definición señalada en el propio artículo” (Carta N° 033-2014-SUNAT/2B0000). Además, para la misma calificación, si la retribución del servicio constituye una renta de fuente peruana, “será necesario establecer, en cada caso concreto, la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del reglamento de la LIR, los cuales son analizados en los informes N° 014-2005-SUNAT/2B0000 y N° 021-2005-SUNAT/2B0000” (Carta N° 067-2008-SUNAT/20000).

c. Caso de servicios digitales

La SUNAT señala que, si una empresa no domiciliada realiza actividades económicas en el Perú a través de una sucursal o un EP, tal sucursal o EP deberá emitir un comprobante de pago que cumpla con las características y requisitos mínimos, establecidos en el RCP. Por lo tanto, no podrá utilizar aquellos que hubieran sido autorizados según la legislación tributaria del domicilio o residencia de la citada

empresa no domiciliada (Informe N°054-2013-SUNAT/4B0000).

Al respecto y en función del Plan BEPS de la OCDE, León (2016) señala que este busca

evitar la erosión de las bases imponibles, (mientras que) las acciones que tienen mayor relevancia para la economía digital son la Acción 1, que plantea los problemas que la economía digital presenta a las actuales normas tributarias; y la Acción 7, que presenta propuestas para combatir la elusión que se produce con la indebida utilización del concepto EP. (Así) Las propuestas con respecto al EP incluyen i) la redefinición de su concepto, estableciendo los criterios de "presencia digital significativa" o el "test de presencia significativa; ii) la retención fiscal; y iii) la precisión del concepto de actividades auxiliares y preparatorias. (p.251)

Considerando esta cita, el artículo 14-B de la ley del IR ha mantenido la excepción de la configuración de un EP en el caso de la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Sin embargo, ha dado un paso más tras señalar que una actividad cuenta con "**carácter preparatorio o auxiliar cuando no sea parte esencial y significativa de las actividades de la empresa**".

Asimismo, la norma ha señalado que, incluso en el caso de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, estas podrían configurarse como EP cuando se realicen conjuntamente con otras actividades en el país, desarrolladas por la entidad del exterior o sus vinculadas, y cuando, constituyendo funciones complementarias, formen parte de un negocio cohesionado, el cual podría ser un servicio de asistencia técnica. De no ser ser calificado como tal, se habrá de considerar como un servicio empresarial realizado en el país, que no es parte esencial o significativa, es decir, como una regalía de *know how* o como un servicio digital gravado con la tasa del 30%.

3.3. Análisis de la incidencia de los servicios digitales, asistencia técnica y regalías, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición en los ejercicios 2018 y 2019 realizados por los EP

a. Limitación de la facultad de imposición del Estado por el CDI

Para Duran (2008), la facultad de imposición del Estado se ve limitada por la vigencia de los CDI, desde dos enfoques: negativamente, cuando se establecen reglas de reparto de las competencias en su ejercicio; y, positivamente, cuando se delimitan disposiciones coordinadas sobre cómo determinar los impuestos correspondientes. En ese sentido, agrega:

Los CDI, en el momento actual, no establecen hipótesis de incidencia, hechos imponibles, prestaciones tributarias o ampliaciones de la facultad de imposición del Estado respecto de sus residentes y no residentes, sino, más bien, el tratamiento de los beneficios empresariales y la atribución de los establecimientos permanentes de acuerdo al Modelo OCDE. (p.20).

b. ¿Qué entendemos como “beneficios empresariales de acuerdo al Modelo OCDE”?

La regla de beneficios empresariales peruana sigue el Modelo OCDE, por lo que procederemos a analizar directamente las reglas de los CDI suscritos por nuestro país.

El párrafo 1 del artículo 7° de los CDI establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) 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 solo si pueden atribuirse a ese EP. Dicho de otro modo, la regla de beneficios empresariales indica que, si la empresa residente en un Estado (ER) obtiene rentas provenientes del otro EC, como consecuencia de la realización de su actividad empresarial, tales rentas únicamente podrán gravarse en el ER, por lo que se establece un criterio de tributación exclusiva. Consecuentemente, el Estado de la fuente (en adelante, EF), en este caso, Perú, no podrá gravar tal renta. Como resultado, la empresa usuaria de la asistencia técnica residente en Perú considerará tal renta como exonerada y no procederá, en dicho caso, la retención (del 15%) correspondiente a este tipo de renta de fuente peruana.

Sin embargo, los CDI señalan que, si la empresa residente en el ER (digamos, por ejemplo, Chile) lleva a cabo su actividad en el EF (Perú) mediante un EP, las rentas que este obtenga podrán gravarse en ambos Estados, por lo que se aplicaría una regla de tributación compartida. Así, si se configurase un EP en el Perú de la empresa del otro EC, podrán gravar ambos Estados tras aplicar los mecanismos para aliviar la doble imposición internacional según lo disponga cada CDI en particular.

En síntesis, las consecuencias de la aplicación conjunta de los artículos 5° y 7° de los CDI vigentes alrededor del mundo recaen en que las utilidades derivadas de los servicios ejecutados en el territorio de un Estado contratante (Estado de la fuente) por una empresa de otro Estado contratante (Estado de la residencia) no son gravadas en el primer Estado, a menos que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP), ubicado en su territorio, según el Modelo OCDE (2011).

c. ¿Cuáles son los mecanismos para evitar la doble imposición internacional?

En el Perú, se aplican los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición internacional:

Respecto de los mecanismos unilaterales, el literal e) del artículo 89° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece un crédito por dicho impuesto abonado en el exterior y obtenido por rentas de fuente extranjera, siempre que no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Respecto de los mecanismos bilaterales, cabe mencionar que el Perú tiene vigentes CDI con Canadá, Chile, Suecia y los países miembros de la Comunidad Andina (Oficio N° 0355-2006-SUNAT/10000). A partir de estos CDI, se genera la superposición de jurisdicciones fiscales y, como consecuencia, una doble tributación, únicamente

cuando una misma renta se grave en cabeza de un mismo sujeto, en el mismo periodo impositivo, y en dos o más Estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza; (...) y cuando dos Estados consideran que, bajo su normatividad interna, tienen soberanía fiscal para gravar una misma renta generada por un mismo contribuyente. (Falcón y Pulido, 2012, p.86).

Asimismo, la propuesta peruana del CDI apunta, como señala Duran (2008), que

la imposición de beneficios empresariales de un Estado contratante solamente puede someterse por medio de un establecimiento permanente 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 solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Del mismo modo, cuando la empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante, siempre desde un establecimiento permanente domiciliado, se atribuirán, para ambos, “los beneficios que este hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones” (p.284).

Por su parte, la distinción entre asistencia técnica y cesión de *know how* también ha sido desarrollada por la OCDE en sus comentarios al artículo 12° del Modelo del CDI. Respecto de las regalías en dicho modelo, estas son denominadas como cánones y se entienden como procedentes de un EC, cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro EC. En esta línea, solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Además, para tratar las regalías, el modelo establece una regla de tributación exclusiva del ER. Dicho de otro modo, el EF donde se explota el intangible cuyos derechos han sido cedidos temporalmente y por el cual se pagan las regalías no presenta potestad para gravarlas, por lo que ha de considerarlas, en dicho caso, como exoneradas (Ramos, 2016, p.15).

Por lo dicho, el modelo no incluye los pagos por servicios de asistencia técnica dentro del concepto de cánones, toda vez que, de su definición, puede apreciarse, claramente, que la prestación principal es la cesión en uso de un intangible, esto es, de un derecho o un bien incorporal, con relevancia económica o patrimonial, es decir, que puede ser materia del tráfico jurídico. Asimismo, según Ramos (2016), la OCDE

considera, entre otras razones, que, mientras los contratos de know-how transfieren o suministran información (ya sea preexistente o que se va a desarrollar o crear), incluyendo disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones, en la asistencia técnica, si bien la prestación del servicio puede requerir del uso de conocimientos técnicos, informaciones y

habilidades que pueden ser aprovechables por el usuario, estos no se transfieren a la otra parte. (p.3).

Ahora bien, si recordamos la definición de asistencia técnica contenida en la LIR, observaremos que esta establece dicho servicio como uno a través del cual se proporcionan conocimientos especializados “no patentables”, esto es, experiencias, sugerencias y conocimientos que, si bien son susceptibles de una identificación económica en cuanto a su utilidad, jurídicamente no se han otorgado derechos exclusivos sobre estos (registro de la propiedad intangible). Así, en la asistencia técnica, el servicio presenta un componente intangible, evidentemente, pero este no es patentable, sino que se transmite como parte del servicio, lo que lo diferencia de otros bienes inmateriales. En ese sentido, la LIR realiza una distinción de las regalías por cesión de *know-how* y las rentas por asistencia técnica.

Dicha diferenciación, sin embargo, no es sencilla en el caso de la cesión de *know-how*, pues, en esa situación, el intangible consiste, precisamente, en un conjunto de experiencias y conocimientos prácticos que son objeto de cesión en beneficio del pagador de las regalías. Este supuesto se contiene en el artículo 12° del Modelo OCDE, cuando se señala que son regalías las sumas pagadas por el uso o la cesión en uso, “(...) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Al respecto, los comentarios al artículo 12° del Modelo indican que el supuesto de regalías por la cesión de *know-how* o conocimientos prácticos se refiere a las retribuciones por

la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. (...) se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.

Estos servicios, sin embargo, no constituyen asistencias técnicas a tenor de la OCDE, tal como lo hemos anotado en la primera parte de este artículo, toda vez que, en la provisión de conocimientos prácticos, la prestación principal y relevante es la de “dar” o ceder el intangible, mientras que, en la provisión de servicios de asistencias técnicas, la prestación central es la de “hacer”, es decir, el llevar a cabo el servicio en sí. De esta forma, mientras que, en la cesión de *know-how*, el adquiriente espera obtener un beneficio económico por la explotación del intangible que se le está cediendo (los conocimientos prácticos), en la asistencia técnica, el usuario espera obtener un beneficio económico del resultado del servicio que se le va a prestar, sin perjuicio de que, como efecto de dicha prestación, adquiera conocimientos especializados que enriquezcan su proceso productivo o comercial. Dichos conocimientos, aunque son proporcionados como consecuencia de la prestación, no son transmitidos ni cedidos por el prestador del servicio; es decir, no son objeto de una transacción, sino que son aprehendidos por el usuario en la operatividad del servicio mismo.

Por lo tanto, se concluye que los pagos que retribuyen los contratos de provisión de conocimientos prácticos o *know how* constituyen regalías que deben tratarse bajo un criterio de tributación exclusiva en el ER, según lo dispone el artículo 12° del Modelo OCDE; asimismo, los pagos que retribuyen los contratos de asistencia técnica constituyen beneficios empresariales que deben tratarse bajo las reglas de tributación exclusiva o compartida, según sea el caso, previsto en el artículo 7° del Modelo.

d. ¿Cuál es la regla de atribución aplicable? ¿Beneficios empresariales o regalías?

Bajo el principio del beneficio (*benefits principle*), las rentas que obtiene un sujeto bajo el ámbito de aplicación de un CDI deben gravarse primariamente como actividad empresarial y, cuando menos, idealmente, tras ser subsidiaria la aplicación de las reglas relativas a las rentas pasivas. En efecto, el último párrafo del artículo 7° de los CDI dispone que, cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Dicho de otro modo, las rentas que obtenga una empresa residente en un EC se rigen, obligatoriamente, por la regla de distribución de potestad tributaria aplicable a los beneficios empresariales; sin embargo, si la renta que obtiene la empresa se encuentra regulada por una regla específica contenida en el CDI, deberá ser aplicable el tratamiento previsto en esta última.

El problema es, precisamente, la calificación de la renta que obtiene quien presta un servicio de asistencia técnica, pues, como hemos visto, presenta un indisoluble contenido intangible e inmaterial en su núcleo. Así, a nivel comparado, los CDI de algunos Estados consideran dicha renta como beneficio empresarial, mientras que otros la califican como regalía o canon, según sea el caso.

e. ¿Qué sucede con los establecimientos permanentes que realizan servicios de asistencia técnica?

Como se aprecia, los beneficios que obtiene una empresa residente en alguno de los EC con los que Perú ha suscrito un CDI no se encuentran gravados con el IR peruano, **salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un EP. En tal supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho EP se encontrarán gravados con el impuesto a la renta peruano.**

Así bien, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los **CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil)**, se ha incluido el conocido "EP por servicios". Bajo esta figura, se considera que se constituye un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado por un periodo o periodos que, en total, excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses (Ramos, 2016, p.16). Dicho de otro modo, si la empresa del ER presta

la asistencia técnica a la empresa peruana, enviando para ello profesionales que llevarán el servicio a cabo en el territorio nacional, se configurará un EP, siempre y cuando tales actividades se realicen por más de 183 días (no necesariamente continuos), durante cualquier periodo de doce meses (aunque no calce con el año fiscal).

Si se produjese tal escenario, el EP se considerará residente en el Perú (variando el conflicto de residencia-fuente a residencia-residencia), por lo que ambos EC tendrán derecho a gravar la renta con la aplicación del mecanismo de alivio impositivo que corresponda. Además, respecto del impuesto peruano, tales beneficios deberán gravarse en cabeza del EP, siempre que fuesen atribuibles con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para llevar a cabo las actividades del establecimiento. Por el contrario, si el tiempo de permanencia en el país de los técnicos de la empresa del ER que presta el servicio de asistencia técnica no fue mayor a 183 días, ni dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, no habrá mediado la configuración de un EP en el Perú, por lo que se encontrarían las rentas que abone el usuario a favor del proveedor exclusivamente gravados en el ER.

Nota aparte merece el caso del **CDI celebrado con México**, en tanto que, en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto, establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, conforme al cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por tal fin configurará un EP, siempre que tales actividades se lleven a cabo en un EC por más de 90 días (ya no 183 días), no necesariamente continuos, durante un periodo cualquiera de 12 meses (plazo reducido). La diferencia, como se puede apreciar, es esencialmente el plazo de presencia física que se exige para que se configure el EP por parte de la empresa prestadora del servicio en el otro EC. Así, si la permanencia de los profesionales y técnicos de la empresa no residente que presta la asistencia técnica es mayor a 90 días, aunque no llegue a superar los 183 días (siempre dentro de un periodo cualquiera de 12 meses), se habrá constituido un EP para los fines del CDI, por lo que deberá aplicarse la regla de tributación compartida antes comentada.

En el **caso del CDI con Chile**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° de dicho convenio, y en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, como regla general, los beneficios que obtenga una empresa del Estado chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el IR peruano; y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Por el contrario, tratándose de una empresa del Estado chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el IR peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del referido convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO. Por lo tanto, los beneficios deberán tributar según el referido impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, como un domiciliado. No obstante, si los referidos beneficios empresariales corresponden a rentas de bienes

inmuebles, actividades de transporte terrestre, marítimo o aéreo; dividendos; intereses o regalías, cuyo tratamiento se encuentre regulado en los artículos 6°, 8°, 10°, 11° y 12° del citado convenio, respectivamente, deberán seguir lo dispuesto en dichos artículos (Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000).

Así, para efectos de la aplicación del CDI con Chile:

1. 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 cuando los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un periodo cualquiera de doce meses. En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el impuesto a la renta.
2. 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 cuando 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 periodo cualquiera de doce meses. Así, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el IR peruano.
3. 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 cuando 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 periodo cualquiera de doce meses. En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el IR peruano.
4. En cuanto a la contabilización de los 183 días a los que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del CDI:
 - La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un periodo cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.
 - Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encargue de la realización de las actividades.
 - Los días se cuentan por el periodo 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.

5. La contabilización de los 183 días a los 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 (Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000).

f. Retención en la fuente de acuerdo a los CDI

Según el Manual de Fiscalización de la SUNAT (2013), en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición, estos se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de AT cuando esta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizada por un no domiciliado de Brasil; de 10%, si corresponde a un no domiciliado de Corea, Portugal o Suiza; y de 0% si corresponde a un no domiciliado de Canadá y Chile. Asimismo, se gravará con una tasa de 0 % por los servicios realizados íntegramente en el exterior.

En el caso de los servicios digitales, cuando sea realizado por un sujeto no domiciliado de Brasil, la tasa será del 15%; si el sujeto es de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, de 0%, según los Tratados Tributarios celebrados por el Perú. En consecuencia, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), se ha incluido el conocido “EP por servicios”. Bajo esta figura, se considera que se configura un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías o de asistencia técnica, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en ese Estado por un periodo o periodos que, en total, excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Como se mencionó, el caso del CDI celebrado con México toma un camino diferente, en tanto que, en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto, se establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, según el cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por tal fin configurará un EP, únicamente si tales actividades se llevan a cabo en un EC por más de 90 días. En ese sentido, para el caso del servicio de AT, algunos Estados consideran dicha renta como beneficio empresarial (Chile y Canadá), mientras que otros la califican como regalía o canon, como en el caso de Brasil y México. En el caso de Suiza, se parte de una tributación compartida, cuya tasa es del 10%.

Asimismo, cuando los servicios digitales sean realizados por sujetos no domiciliados de Brasil, será aplicable la tasa de retención del 15%; si es de un sujeto no domiciliado de Suiza, de 10%; y si son sujetos no domiciliados de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, de 0% , siempre y cuando no sean considerados EP, por lo que no se encontrarán afectos al impuesto a la renta peruano.

4. Conclusiones

- Con respecto al impuesto a la renta no domiciliado de establecimientos permanentes, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 1424, no solo ha dado la definición de EP, sino que ya no puede ser modificado por Decreto Supremo, como podía serlo cuando la definición era meramente reglamentaria. En este sentido, se ha actualizado este concepto.
- La ley ha tratado de dar cierto contenido al concepto de “actividades preparatorias o auxiliares” al delinear una definición del mismo (“todo lo que no es esencial y significativo para las actividades de la entidad”), mas resulta confuso.
- Dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en el CDI firmado por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), el conocido “EP por servicios” ha sido incluido, considerando la AT y el *know how*. Sin embargo, en el caso de los servicios digitales que son realizados por una no domiciliada de Brasil, se aplicará la tarifa del 15%; si son de Suiza, de 10%; y para efectos de Canadá, Chile, Corea, México y Portugal, del 0% (siempre que no se consideren EP).

5. Recomendaciones y propuesta

- Debe optimizarse el control que realiza la Administración Tributaria a los grupos económicos con el propósito de recaudar los ingresos a favor del Estado, por un lado, buscando gravar por reglas de utilización económica y/o domicilio del pagador; y, por otro, extendiendo el criterio de la fuente nacional.
- En el proceso de fiscalización, se deberá evitar la afectación de los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes.
- Asimismo, proponemos que el legislador emita, cuanto antes, una disposición transitoria para despejar las dudas elementales indicadas en el punto 3.2.a del presente artículo, es decir, para aquellos casos de servicios y proyectos de obras anteriores al 2019, que podrían considerarse como un EP. De ser así, también se debería dilucidar si estos hechos económicos tendrían efectos retroactivos ante las normas vigentes a partir del 1 de enero de 2019, lo cual, a nuestro entender, sería inconstitucional.
- Por otro lado, según la Norma XVI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria puede identificar a los sujetos involucrados en la elusión tributaria internacional; es decir, puede y debe identificar a quiénes buscan utilizar contratos de asistencia técnica y/u otro servicio extraterritorial, como es el caso de los servicios digitales que no sean parte esencial ni significativa de la actividad. De ser así, se declararía una tasa reducida o, en su defecto, la tasa de 0%, que perjudica al fisco nacional.

6. Referencias bibliográficas

AELE. (2011). Guía Comparativa entre CDI celebrada por el Perú: tratados vigentes disponibles. Recuperado de www.aele.com

AELE. (2008). *Tratados tributarios celebrados por el Perú*. 2da edic

Barrex et al. (2007). *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*. BID

Duran, L. (2008). Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados. *Revista Análisis Tributario*, 1. Recuperado de http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/establecimiento_permanente.pdf

Falcón, R. y Pulido, G. (2012). *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons

Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0212005.htm>

Legislación económica – Legis Perú. (2014). Régimen Tributario Peruano. Recuperado de <http://www.legis.com.pe/#>

León, S. (2016). Tributación de la economía digital: ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)? Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev62_SLP.pdf

Ley del Impuesto a la Renta modificada por Decreto Legislativo N° 1120. (18 de julio de 2012)

Manual de Procedimiento de Fiscalización Internacional. (2013). Material Didáctico utilizado por los auditores de la SUNAT

Muñoz, S. (2008). Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf

OCDE. Modelo de CDI. Sec. 42.11, 1era Oración. Com. OCDE Art. 5, 7 y 12

Peña, J. (2018). Tratamiento Tributario del Establecimiento Permanente. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/jennyspacetaxsystem/2018/09/15/tratamiento-tributario-del-establecimiento-permanente/>

Presidencia de la República. (13 de setiembre del 2018). Decreto Legislativo N° 1424. Recuperado de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1424-1691026-13/>

Presidencia de la República. (23 de diciembre del 2003). Decreto Legislativo N° 945. Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/legislacion/reforma_2003/dleg/dleg945.pdf

Presidencia de la República. (02 de julio del 2004). Decreto Supremo N° 086-2004-EF

Price Waterhouse. (2016). *Texto comparativo de los Convenios para Evitar la Doble*

Imposicion Internacional. 1era. edición

Ramos, J. (2016). Fiscalidad internacional de los servicios de asistencia técnica en la legislación doméstica y en los CDI suscritos por el Perú. Recuperado de https://www.academia.edu/8146291/Fiscalidad_Internacional_de_los_Servicios_de_Asistencia_T%C3%A9cnica_en_la_legislaci%C3%B3n_dom%C3%A9stica_y_en_los_CDI_suscritos_por_el_Per%C3%BA

Yañez, L. (2010). Tratamiento de los establecimientos permanentes ubicados en el exterior de empresas domiciliadas en el Perú. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev49_LYS.pdf

Yañez, L. (2012). Los servicios como establecimientos permanentes: ¿son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?. Cuadernos Tributarios (32): 13-124. Recuperado en http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1672_01_CT32_LYS.pdf

.

Fecha de recepción: 10/09/2019

Fecha de aceptación: 13/11/2019

**Correspondencia: jorge.enriquez.moreno@gmail.com
angelamaria3000@hotmail.com**