



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Efectos del impuesto a la renta en los establecimientos
permanentes por la prestación de servicios**

Tesis para optar el Título de
Abogado

Fabiana Karina Pacheco Chiu

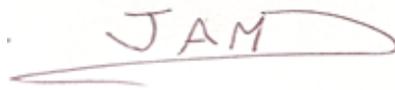
Asesor(es): Mgtr. Jorge Alberto Moreno García

Lima, noviembre de 2020



Aprobación

La tesis titulada “Efectos del impuesto a la renta en los establecimientos permanentes por la prestación de servicios”, presentada por el bachiller Fabiana Karina Pacheco Chiu en cumplimiento con los requisitos para optar por el Título de Abogado, fue aprobada por el Director Mgtr. Jorge Alberto Moreno García.



Director de tesis





Dedicatoria

A mi tierna abuelita Rosita.

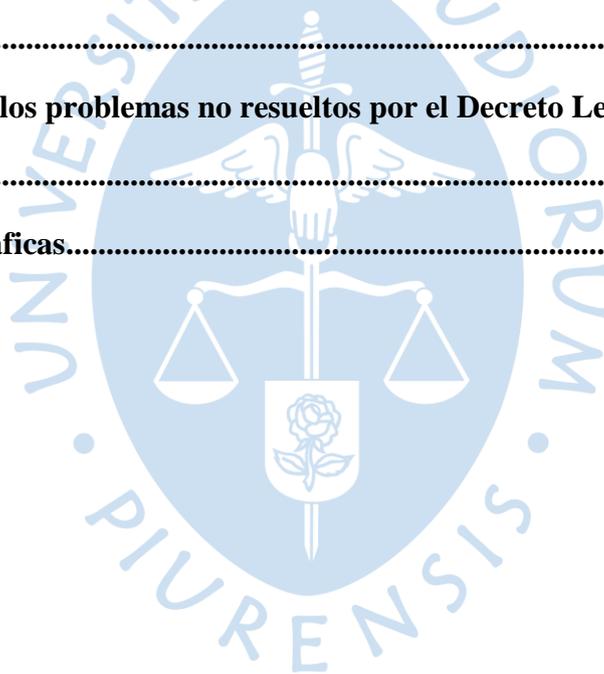




Tabla de contenido

Introducción.....	1
Capítulo 1.....	5
El establecimiento permanente en la prestación de servicios en el Estado peruano.....	5
1. Ausencia de legislación del EP de Servicios.....	5
2. Regulación del EP de Servicios.....	12
2.1 Legislación interna.....	12
2.2 Posición de la SUNAT.....	14
Capítulo 2.....	17
Análisis del Decreto Legislativo N° 1424.....	17
1. Incorporación del EP de Servicios mediante el DL N° 1424.....	17
2. Interpretación de los aspectos de la figura del EP de Servicios.....	19
Capítulo 3.....	25
Convenios para evitar la doble imposición que regulan el establecimiento permanente en la prestación de servicios.....	25
1. Regulación del EP de Servicios en el Modelo OCDE.....	25
2. Regulación del EP de Servicios según Modelo ONU.....	32
3. El EP de Servicios desde los CDI suscritos por el Perú.....	35
3.1 CDI Perú–Chile.....	38
3.2 CDI Perú–Canadá.....	39
3.3 CDI Perú–México.....	39
3.4 CDI Perú–Corea del Sur.....	40
3.5 CDI Perú–Suiza.....	41
3.6 CDI Perú–Portugal.....	42
Capítulo 4.....	45
Problemas de interpretación tras la incorporación del EP de Servicios en la Ley del Impuesto a la renta.....	45

1. Desde la perspectiva del Estado de la fuente o Estado peruano	45
1.1 Presencia mínima del proveedor de servicios no domiciliado.	45
1.2 Mismo proyecto o para uno relacionado.	47
1.3 Conflictos vinculados a la atribución de rentas y deducción de gastos.....	48
1.4 Obligación de llevar registros contables en el EP de Servicios.....	50
1.5 ¿La persona jurídica peruana beneficiada por el servicio está libre de responsabilidad?	50
2. Desde la perspectiva del Estado de la Residencia	51
2.1 Problemas de interpretación en la eliminación de la doble tributación.	51
2.2 Base imponible sobre la cual se eliminará la doble tributación.	53
Capítulo 5	55
Posibles soluciones a los problemas no resueltos por el Decreto Legislativo N° 1424	55
Conclusiones	63
Referencias bibliográficas.....	65



Introducción

Antes de invertir en el Perú o realizar cualquier actividad empresarial, un inversionista extranjero debería realizar un planeamiento tributario. Ello, con la finalidad de optimizar la carga fiscal del negocio dentro del margen de lo previsto en nuestra legislación.

Lo anterior se explica en que el inversionista extranjero, en principio, se encuentra afecto a la potestad impositiva de los países en los que desarrolla sus actividades. En dicho contexto, los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (en adelante, CDI) suscritos por el Perú adquieren gran importancia. Gracias a ellos, se acuerda que solo un Estado contratante podrá cobrar el impuesto correspondiente o, en todo caso, existirá una imposición compartida.

En el marco de los CDI, la figura del establecimiento permanente (en adelante, EP) es una pieza clave y muy utilizada que cumple con el objetivo de limitar el derecho de un estado contratante a gravar una determinada renta empresarial obtenida en el otro estado contratante.

No obstante, nuestra legislación no contemplaba todos los supuestos de EP establecidos en los CDI suscritos por el Perú, como era el caso del establecimiento permanente en la prestación de servicios (en adelante, EP de Servicios). Dicha omisión generaba grandes problemas para el inversionista extranjero.

Sin embargo, la figura del EP de Servicios fue incorporada recientemente a la Ley del Impuesto a la renta. Dicha incorporación se dio por medio del Decreto Legislativo N° 1424 (en adelante, DL N° 1424), publicado el 13 de setiembre de 2018, en el Diario Oficial “El Peruano”; como consecuencia de la paulatina inclusión del Perú en el mercado económico internacional.

Al respecto, consideramos que dicha incorporación en el ordenamiento peruano es de suma importancia, toda vez que se evidencia la aproximación de la legislación interna a los estándares y recomendaciones internacionales. Sin embargo, esta importante incorporación ha generado diversos conflictos interpretativos sin resolver respecto a la configuración de un EP de Servicios en el Perú. Especialmente, considerando que, a la fecha, no existe normativa de rango legal y reglamentario que regule su correcta aplicación.

En vista de la problemática descrita, el presente trabajo tiene como objetivo realizar una crítica al legislador peruano por la falta de desarrollo normativo en la regulación del EP de Servicios en nuestro ordenamiento interno. Si bien creíamos que los vacíos iban a ser solucionados con el DL N° 1424, ello no fue así. En consecuencia, propondremos posibles soluciones a los principales problemas generados por la configuración del EP de Servicios en el Perú.

De acuerdo con el objetivo antes planteado, en el Capítulo 1 analizaremos cuál era la regulación del EP de Servicios en el ordenamiento jurídico peruano antes y después de la entrada en vigencia del DL N° 1424. Asimismo, desarrollaremos los principales pronunciamientos de la Administración Tributaria vinculados al tratamiento de los EP de Servicios en el Perú.

Posteriormente, en el Capítulo 2 realizaremos un análisis exhaustivo del DL N° 1424 que, como hemos señalado anteriormente, incorpora la figura del EP de Servicios en la Ley del Impuesto a la renta. En ese sentido, desarrollaremos la propuesta normativa del legislador peruano y los distintos aspectos que comprende el EP de Servicios.

Por su parte, en el Capítulo 3 desarrollaremos la evolución y tratamiento aplicable del EP de Servicios desde la perspectiva de los convenios para evitar la doble imposición. En consecuencia, analizaremos dicha figura en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹ (en adelante, Modelo OCDE, 2017) y el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo² (en adelante, Modelo ONU, 2017). Además, analizaremos los CDI suscritos por el Perú.

En el Capítulo 4, analizaremos las principales dificultades generadas en la interpretación y aplicación del EP de Servicios en el ordenamiento interno, dificultades que serán desarrolladas desde la ubicación de las partes intervinientes en la operación internacional; es decir, desde el Estado de la fuente –donde se ubica el nuevo contribuyente y el cliente peruano o persona jurídica peruana– y desde el Estado de Residencia.

¹ La versión que se utilizará para la presente tesis será la del año 2017, publicada en la página de la OCDE.

² La versión que se utilizará para la presente tesis será la del año 2017, publicada en la página de la ONU.

Finalmente, en el Capítulo 5 propondremos posibles soluciones a los diversos problemas que se generan con la aplicación del EP de Servicios en el Perú, siendo este nuestro aporte jurídico.





Capítulo 1

El establecimiento permanente en la prestación de servicios en el Estado peruano

1. Ausencia de legislación del EP de Servicios

Cuando se hable de la regulación del EP en el Perú, primero se deberán analizar los criterios de imposición que establece la legislación doméstica. Por ello, debemos recordar que la legislación interna adopta los principios de renta mundial o global³ y de fuente⁴ aplicables a las rentas generadas por los sujetos.

En ese sentido, el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR), establece que **están sujetas al Impuesto a la renta la totalidad de las rentas que obtengan los contribuyentes** que se consideren domiciliados en el Perú sin considerar su nacionalidad, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

Adicionalmente, en el segundo párrafo del artículo antes mencionado establece que:

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae **solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana** (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004) (El resaltado es nuestro)

El inciso e) del artículo 7 de la LIR precisa que se consideran domiciliados en el país:

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. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

³ El principio de renta mundial consiste en la conexión de los elementos subjetivos (nacionalidad, domicilio y residencia) con un determinado Estado; en consecuencia, un sujeto será gravado por la totalidad de sus rentas con independencia del lugar donde estas se generen.

⁴ El principio de la fuente consiste en la potestad que tiene el Estado de gravar solo las rentas generadas en su territorio.

Por su parte, el inciso h) del artículo 14 del mismo cuerpo normativo establece que son contribuyentes del Impuesto a la renta las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior al ser consideradas con personería jurídica para fines de la LIR (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

Por lo antes expuesto, queda claro que los contribuyentes domiciliados en el Perú tributan por sus rentas de fuente peruana más sus rentas de fuente extranjera; es decir, por sus rentas de fuente mundial; mientras que la condición de domiciliado para las personas jurídicas no domiciliadas –como las sucursales, agencias o EP– alcanza solo para sus rentas generadas o producidas en el Perú; es decir, solo para sus rentas de fuente peruana.

En consecuencia, a pesar de alcanzar la condición de domiciliado las sucursales, agencias y EP de no domiciliados, tributan solo por sus rentas de fuente peruana.

Luego de haber identificado el criterio de imposición aplicable al EP en el Estado peruano, no debemos perder de vista que el legislador peruano en ningún artículo de la LIR definió qué constituye un EP en el Perú, sino que lo definió en su norma reglamentaria; es decir, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF (en adelante, RLIR). Dicha definición que era inconstitucional al violar el Principio de Reserva de Ley, consagrado en el artículo 74⁵ de la Constitución Política del Perú (en adelante, Constitución)⁶.

En ese sentido, nos teníamos que remitir al artículo 3 del RLIR a fin de determinar la existencia de un EP en el Perú. Dicho artículo establecía principalmente lo siguiente:

a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:

1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el

⁵ **Principio de Legalidad**

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...)

⁶ Cabe precisar que el presente trabajo no desarrollará la vulneración al Principio de Reserva de Ley, al escarpar del tema central objeto de análisis.

exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas.

3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas (...) (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 94).

Como se puede observar, la definición de EP contenida en la norma reglamentaria era muy deficiente y no iba acorde con la legislación internacional. Más aún, si consideramos que no recogía todos los tipos de EP que contemplaban los CDI suscritos por el Perú y los modelos internacionales.

En consecuencia, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) intentó brindar predictibilidad o confianza legítima a los contribuyentes emitiendo diversos informes sobre este tema. A través de dichos informes, la SUNAT estableció criterios de interpretación y/o aplicación de las normas tributarias vigentes cuando se configuraba un EP de Servicios en el Perú. Cabe precisar que los informes emitidos por la SUNAT son de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios⁷, obligación que no se extiende a los contribuyentes.

A continuación, desarrollamos en orden cronológico los informes emitidos por la SUNAT antes de la emisión del DL N° 1424:

i. Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000:

Consideramos que el presente informe es clave a fin de entender el criterio de la SUNAT respecto a cuándo se configuraba un EP de Servicios en el Perú, figura recogida en el inciso b)

⁷ Dicha obligación tiene su origen en los artículos 94 y 95-A del Código Tributario y en el Reglamento de Organización y Funciones – ROF.

del párrafo 3 del artículo 5 del CDI Perú-Chile (relevante para el caso analizado en el informe) mas no en el artículo 3 del RLIR, como se ha demostrado anteriormente.

En dicha ocasión, se consultó a la SUNAT si, de acuerdo con el CDI Perú-Chile, los servicios prestados por una empresa chilena no residente a una persona jurídica domiciliada en el Perú estarían afectos a la retención del Impuesto a la renta regulado en el artículo 76⁸ de la LIR o deberían tributar conforme a lo establecido en el artículo 55⁹ de la misma norma.

Al respecto, la Administración Tributaria precisó que, según lo establecido en el párrafo 1 del artículo 7¹⁰ del dicho CDI, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, si realiza su actividad por medio de un EP situado en él. Asimismo, señaló que los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, en la medida en que puedan atribuirse a ese EP (SUNAT, 2006).

En dicho sentido, la SUNAT afirmó lo siguiente:

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 ubicado en este país, en cuyo caso podrán gravarse los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente considerándolo como una empresa distinta. (SUNAT, 2006)

En consecuencia, la SUNAT afirmó que la prestación de un servicio ejecutado por una empresa del Estado Chileno en el Estado peruano que configure un EP en los términos del CDI, tendrá el mismo tratamiento que una persona jurídica residente.

⁸ **Artículo 76.-** Las personas o entidades 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 a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso (...)

⁹ **Artículo 55.-** El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa de veintinueve coma cincuenta por ciento (29,50%) sobre su renta neta.

¹⁰ 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 el otro Estado Contratante 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 sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Por lo antes expuesto, la conclusión de la Administración Tributaria fue la siguiente:

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 Impuesto a la renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TULO; debiendo tales beneficios tributar el referido Impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° del TULO de la Ley del Impuesto a la renta. (SUNAT, 2006, p.2)

Como podemos observar, la SUNAT concluye que tras la configuración de un EP de Servicios en los términos del CDI—figura que no estaba recogida en nuestro ordenamiento en esa fecha— debe ser tratado como una persona jurídica domiciliada para efectos de la LIR. De esta manera, la SUNAT pretendió crear un contribuyente **nuevo** en la legislación interna.

Al respecto, consideramos que el criterio de la Administración Tributaria es contrario a la naturaleza y finalidad de los CDI, que reparten potestades tributarias a los países firmantes con la intención de contribuir a evitar la doble imposición y no modificar la legislación interna de un Estado creando un nuevo contribuyente.

Sobre la discusión, Yañez (2008) señala lo siguiente:

Por tanto, no puede darse al EP por servicios temporales, el tratamiento de un sujeto residente para efectos de la Ley del Impuesto a la renta peruano, pues ello implicaría ampliar el concepto de EP de nuestra legislación incorporando a un nuevo contribuyente y alterar la forma de configuración del hecho generador del sujeto no residente que presta dicho servicio, de configuración instantánea a periódica, lo cual es contrario a la finalidad de los CDI. (p.20)

Por lo antes expuesto, creemos que la interpretación brindada por la SUNAT en este informe fue errónea y generó más problemas que predictibilidad.

ii. Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000:

En el presente informe, la SUNAT absuelve algunas consultas¹¹ sobre el tratamiento aplicable a una empresa chilena y su filial peruana que prestan el mismo servicio y proyecto a un cliente peruano en común, analizando nuevamente las disposiciones del CDI Perú-Chile. En ese sentido, la SUNAT señaló lo siguiente:

- La casa matriz y su filial constituida en Perú son dos empresas asociadas según lo dispuesto en el CDI Perú-Chile, por lo que los días que la casa matriz preste su servicio en el Perú, serán sumados al periodo de la filial peruana. Por ello, si las sumas de ambos periodos superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses, se configurará un EP de Servicios en los términos del CDI, tributando el EP como una persona jurídica residente para fines de la LIR.

- A pesar de que la filial peruana subcontrate a la casa matriz para prestar el mismo servicio para el mismo cliente peruano, se configurará un EP de Servicios en el Perú si se superan los 183 días dentro de un período cualquier de doce meses para ejecutar el servicio a favor del cliente peruano. Los beneficios que se le atribuyan a dicho EP tributarán como una persona jurídica residente; es decir, estará afecto a una tasa del 29.5% sobre renta neta.

- En relación a la contabilización de los 183 días, la SUNAT señala que: i) deben computarse dentro de un periodo cualquier de doce meses desde iniciada la actividad y no dentro de un año calendario, ii) no es relevante el número de trabajadores que preste el servicio y iii) los días se cuentan sin considerar si el servicio corresponde a uno o más proyectos o si estos están vinculados.

- El cómputo de los 183 días calendario mencionado en el CDI Perú-Chile está referido solo a la prestación del servicio en el Estado de la fuente; es decir, en Perú.

¹¹ Las consultas se encuentran en el marco de una empresa chilena con una filial en Perú -empresa subsidiaria-ambas dedicadas al giro de ingeniería y construcción e independientemente cada una de ellas presta un servicio por separado a una única empresa peruana (cliente común) para un mismo proyecto. Si la empresa chilena hace su trabajo esencialmente en Chile y los viajes y estadías esporádicos de sus ingenieros a Perú no superan los 183 días: 1. ¿La prestación de servicio de la empresa chilena y su filial peruana, se considerarán cómo un solo servicio? ¿cuál serían los efectos impositivos en el Perú? 2. Si la filial peruana subcontrata a la casa matriz en Chile ¿la prestación del servicio de la matriz y la filial se considerará como uno solo? ¿cuáles serían los efectos impositivos en el Perú? 3. En relación a la contabilización de los 183 días ¿Deben o no considerarse períodos de 12 meses o años calendarios? ¿Los días son días hombre? ¿La contabilización es separada por proyecto o es por empresa? 4. ¿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?

Como podemos observar, la SUNAT resolvió diversas consultas vinculadas a la supuesta configuración de un EP de Servicios en el Perú producto de la prestación de servicios de una empresa chilena, consultas como el cómputo de los 183 días, el tratamiento de los beneficios empresariales, subcontratación, entre otros.

Si bien es cierto que el presente informe contribuye a la interpretación de diversas situaciones que pueden generarse en la prestación de servicios de una empresa chilena en el Perú, consideramos que también generó confusión. Ello, teniendo en cuenta que, hasta esa fecha, aún no se encontraba recogida en el ordenamiento interno la figura del EP de Servicios. En consecuencia, resulta claro que la SUNAT continuaba considerando que mediante el CDI Perú-Chile se crea un nuevo contribuyente –criterio que inició en el informe revisado en el acápite anterior– situación que es ilegal.

iii. Informe N° 040-2010-SUNAT/2B0000:

A través del presente informe, la SUNAT se pronunció sobre las obligaciones formales o administrativas que tienen que cumplir los sujetos no domiciliados constituidos como sucursales o EP en el Perú. En esa ocasión, se formularon las siguientes consultas relacionadas a la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC):

¿Están obligadas a inscribirse el RUC las sucursales de empresas extranjeras constituidas en el Perú? ¿Se encuentra prevista la inscripción en el RUC de las personas jurídicas extranjeras, que no han constituido sucursal ni establecimiento permanente u oficina de representación en el Perú? (SUNAT, 2010, p.1)

Al respecto, la Administración Tributaria hizo un análisis del Decreto Legislativo N° 943, Ley del Registro Único de Contribuyentes y la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, que aprueba las Disposiciones Reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, concluyendo lo siguiente:

Las sucursales en el Perú de una sociedad extranjera, así como el establecimiento permanente u oficina de representación de la misma, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC en la medida que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.

No se encuentra prevista la inscripción en el RUC de la sociedad extranjera como tal, que no cuente con sucursal, establecimiento permanente u oficina de representación. (SUNAT, 2010, p.5)

Como se puede observar, la SUNAT señaló que las sucursales en el Perú de una sociedad extranjera, así como un EP –supuestos regulados en el artículo 3 del RLIR–, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC toda vez que adquieren la condición de contribuyentes; es decir, de sujetos domiciliados.

Conforme a nuestros análisis de los informes anteriores, concluimos que la SUNAT desarrolló sus criterios sin considerar una falencia medular. En efecto, la SUNAT sostuvo que nacía un nuevo contribuyente en la legislación interna con la sola aplicación de las disposiciones del CDI, sin tener en cuenta que dicha facultad la tiene atribuida solo el legislador peruano. Sin perjuicio de ello, consideramos que estos informes aportaron criterios para el desarrollo de la figura de EP de Servicios en el país en atención a lo dispuesto en los CDI.

2. Regulación del EP de Servicios

Habiendo visto el contexto tributario y los criterios de SUNAT antes de la incorporación del EP de Servicios; a continuación, presentaremos la norma que recientemente incorporó dicha figura y revisaremos un informe emitido por SUNAT.

2.1 Legislación interna. Con la promulgación del DL N° 1424, vigente a partir del 01 de enero de 2019, los sujetos ya no tienen que remitirse a la norma reglamentaria para encontrar la definición del EP, sino que esta se encuentra ahora en la LIR, solucionándose así la vulneración al Principio de Reserva de Ley, vulneración antes mencionada. Asimismo, el DL N° 1424 incorpora nuevos tipos de EP, siendo uno de ellos el EP de Servicios.

De acuerdo con lo anterior, el DL N° 1424 incorpora el artículo 14-B en la LIR, el cual establece lo siguiente:

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 período 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 período o períodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período 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.

4. Cuando una persona actúe en el país por cuenta de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y dichos contratos se celebren: i) en nombre de estas; o, ii) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de estas o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o, iii) para la prestación de servicios por parte de estas.

Sin perjuicio de lo señalado en los numerales 1 y 4 del párrafo anterior, no se considera que existe un establecimiento permanente cuando la actividad realizada es de carácter preparatorio o auxiliar. Se considera que una actividad tiene carácter preparatorio o auxiliar cuando no sea parte esencial y significativa de las actividades de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, salvo que dicha actividad conjuntamente con otras desarrolladas en el país por aquella y/o sus partes vinculadas constituyan funciones complementarias que formen parte de la operación de un negocio cohesionado.

Para efectos de determinar si se configuran los supuestos de establecimiento permanente a que se refieren los numerales 2 y 3 del presente artículo, se sumará al período en que la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior

realiza las actividades mencionadas en dichos numerales, el o los períodos en que partes vinculadas a esta, desarrollan actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas.

Lo señalado en el numeral 4 de este artículo no resulta aplicable cuando la persona que actúe por cuenta de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior realice una actividad económica en el país como agente independiente y actúe por esta en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, una persona no será considerada como agente independiente para efectos de este párrafo cuando, entre otros:

- i) realice más del 80% de sus actividades por cuenta de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y en sus relaciones comerciales y financieras con esta se pacten o impongan condiciones que difieran de aquellas que se habrían pactado entre partes independientes; o,
- ii) realice más del 80% de sus actividades por cuenta de una o más empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior con las que esté vinculada.

Se considera que una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior tiene varios establecimientos permanentes cuando disponga en el país de diversos lugares fijos de negocios o realice en el país actividades claramente diferenciables, que de manera independiente cumplan los requisitos para calificar como establecimientos permanentes, siempre que su gestión se realice de manera separada. De ser así, cada establecimiento permanente tendrá la condición de contribuyente del Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de esta Ley y tributará de manera independiente. 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. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004) (El resaltado es nuestro)

Como podemos observar, el nuevo artículo 14-B de la LIR recoge distintos tipos de EP que se encontraban recogidos en los CDI suscritos por el Perú y en los modelos internacionales que se desarrollarán más adelante, aportando en la solución de la aplicación nacional de dichos tratados. Por esa razón, lo consideramos un avance de suma importancia.

2.2 Posición de la SUNAT. Luego de la incorporación del EP de Servicios en el ordenamiento interno, la SUNAT emitió el siguiente informe:

i. Informe N° 178-2019-SUNAT/7T000:

A través del presente informe, la SUNAT ha respondido dos consultas vinculadas a la prestación de servicios en el Perú por parte de una empresa pública extranjera a favor de una entidad pública nacional. Las consultas son las siguientes:

¿La retribución pagada a la entidad o empresa pública perteneciente al Estado extranjero por la prestación en el país de tales servicios se encuentra gravada con el Impuesto a la renta?

¿La entidad peruana se encuentra obligada a efectuar la retención del Impuesto a la renta correspondiente a tales rentas? (SUNAT, 2019, p.1)

En relación a la primera pregunta, la SUNAT establece que la retribución pagada a la empresa pública extranjera por la prestación de servicios en el Perú, se encuentra afecta al Impuesto a la renta, al ser considerada renta de fuente peruana según la LIR.

Finalmente, la SUNAT responde la segunda consulta señalando lo siguiente:

Los servicios prestados íntegramente en el país para un mismo proyecto o servicio, por una entidad o empresa pública constituida en el exterior, por un período que excede de ciento ochenta y tres (183) días calendario, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, se tiene que tal empresa o entidad pública habrá configurado, para efectos de la LIR, un establecimiento permanente en el país, el cual tiene la condición de domiciliado, razón por la cual, la renta de fuente peruana que le genere dicha actividad no se encontrará sujeta a la retención prevista en el artículo 76° de la LIR. (SUNAT, 2019, p.3)

En consecuencia, la SUNAT ha concluido que la entidad peruana no se encuentra obligada a realizar la retención del Impuesto a la renta, toda vez que la empresa pública extranjera habría configurado un EP de Servicios en el Perú al haber prestado un servicio por más de 183 días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses. Por consiguiente, la empresa pública extranjera, para efectos tributarios, será una persona jurídica peruana teniendo que tributar de conformidad al artículo 55 de la LIR.

Como podemos observar, la SUNAT no ha realizado ningún análisis adicional a la configuración de un EP de Servicios en el Perú, sino que ha aplicado literalmente el numeral 3 del nuevo artículo 14-B de la LIR; en ese sentido, no consideramos que amerite un mayor análisis para efectos de esta investigación.

En virtud de lo expuesto en el presente Capítulo, la presente tesis versa sobre la figura del EP de Servicios incorporada en el ordenamiento jurídico peruano mediante DL N° 1424. Asimismo, analiza los problemas generados por dicho DL y otros aún no solucionados, como desarrollaremos más adelante.



Capítulo 2

Análisis del Decreto Legislativo N° 1424

1. Incorporación del EP de Servicios mediante el DL N° 1424

Como hemos mencionado anteriormente, el criterio sostenido por la SUNAT entendía que la figura del EP de Servicios nacía con los CDI, pese a que dicha figura no se encontraba recogida en nuestra legislación. Lo anterior despertó opiniones diversas en la doctrina nacional y administraciones tributarias durante varios años¹².

La mayoría de CDI suscritos por el Perú –los cuales serán desarrollados en el próximo Capítulo– regulan en su párrafo 3 del artículo 5, supuestos adicionales de EP que no se encontraban recogidos en el artículo 3 del RLIR ni mucho menos en la LIR. Específicamente, nos referimos al EP de Servicios y el EP de Obras o actividades relacionadas a la construcción, también llamados EP Temporales u Objetivos.

Como hemos mencionado en el numeral 1 del capítulo anterior, la SUNAT consideraba que las rentas del EP de Servicios debían tributar de la misma manera como tributarían las rentas de los EP recogidos en el RLIR. Es decir, los EP de Servicios tributarían sobre renta neta con una tasa aplicable de 29.5%¹³ más todas las obligaciones formales que conlleva dicha tributación como, por ejemplo, la inscripción en el RUC, libros contables, entre otras.

Recordemos que, la interpretación de la SUNAT, sostenida durante más de una década, se apoyaba en el razonamiento de su primer informe¹⁴ sobre la materia, el cual concluyó lo siguiente:

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 Impuesto a la renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio, mas no estarán sujetos

¹² Por ejemplo, el Dr. Duran Rojo y la Dra. Luciana Yañez son de la posición que mediante un CDI no se podía crear un nuevo contribuyente, por lo que, las rentas deberán estar sujetas al mecanismo de la retención; sin embargo, hemos visto que la SUNAT era de la posición contraria.

¹³ Hasta el 2014, la tasa fue de 30%, del 2015 al 2016 fue 28% y del 2017 en adelante, la tasa del IR es de 29.5%.

¹⁴ A partir del cual, la SUNAT emitió el informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000.

a la retención contemplada en el artículo 76° del citado TUO; debiendo tales beneficios tributar el referido impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55° del TUO de la Ley del Impuesto a la renta. (SUNAT, 2006, p.1)

Como adelantamos, la interpretación de la SUNAT generaba confusión en la doctrina nacional, toda vez que sostenía que se podía crear un contribuyente nuevo en la legislación interna mediante la aplicación de los CDI. Queda claro que esta interpretación trataba a los EP de Servicios como sujetos domiciliados; dando a entender que, a través de un CDI firmado con otro país, se podía crear un nuevo contribuyente.

No puede ignorarse que la facultad de crear un nuevo contribuyente corresponde íntegramente al legislador de cada Estado y no a una norma internacional. En el Perú, la facultad antes mencionada se encuentra establecida en la Norma IV¹⁵ del Título Preliminar del Código Tributario y en el artículo 74 de la Constitución antes mencionados.

Fue precisamente esa problemática la que fue expuesta por el Poder Ejecutivo en la Exposición de Motivos (2018) del DL N° 1424, como se muestra a continuación:

Un sector de la doctrina señala que las disposiciones de los CDI, incluyendo la definición de EP prevista en ellos, sirven para repartir las potestades tributarias entre los Estados Contratantes y establecer límites a dichas potestades. Sin embargo, no pueden crear nuevos hechos imposables o crear nuevos contribuyentes del IR. Por lo indicado, los EP Temporales deben tributar vía retención en la fuente, tratamiento que resulta aplicable a los contribuyentes no domiciliados, al no encontrarse regulados en las normas del IR. (p.23)

Por consiguiente, somos de la posición de que la única solución jurídica aceptable hasta esa fecha era que, la renta obtenida por la prestación del servicio del no domiciliado debió haber tributado vía retención en la fuente de conformidad con el artículo 76 de la LIR, tratamiento aplicable a los sujetos no domiciliados que generan rentas de fuente peruana en el país, al **no calificar como contribuyentes para fines de la LIR.**

¹⁵ **Norma IV: Principio de Legalidad - Reserva de la Ley**

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10.

Por los problemas antes planteados, resultaba necesario incluir a los EP Temporales u Objetivos como un tipo de EP en nuestra legislación, con la finalidad de que no exista ningún tipo de controversia en relación al tratamiento aplicable a sus rentas.

Por lo antes expuesto, resulta evidente que la emisión del DL N° 1424 fue la respuesta a un contexto en el que nuestro ordenamiento no recogía la figura de EP de Servicios y las recomendaciones que la OCDE hacía sobre la materia. Al respecto, consideramos que dicha decisión fue acertada.

Finalmente, es importante mencionar que la incorporación del EP de Servicios en nuestra legislación interna permite la configuración de esta figura con independencia de que los países cuenten con un CDI suscrito con el Perú.

2. Interpretación de los aspectos de la figura del EP de Servicios

Conforme a lo antes desarrollado, el Poder Ejecutivo¹⁶ publicó el 13 de setiembre de 2018, el DL N° 1424 mediante el cual se incluyeron a los EP Temporales u Objetivos en la LIR¹⁷, entre otras disposiciones¹⁸.

Reafirmamos nuestra posición de que la incorporación del EP de Servicios constituye un cambio sustancial en la normativa interna, toda vez que ahora este tipo de EP configura válidamente un EP en el Perú y, por tanto, un contribuyente para fines de la LIR respecto a sus rentas de fuente peruana.

El EP de Servicios es incorporado mediante el numeral 3 del artículo 14-B del DL N° 1424 a la LIR de la siguiente manera:

¹⁶ Mediante la Ley N° 30823, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del estado, publicada en el Diario Oficial "El Peruano", el 19 de julio de 2018.

¹⁷ Cabe precisar que, la finalidad del legislador es que no se generen controversias en relación al tratamiento aplicable a las rentas generadas por los EP Temporales y, además, eliminar el uso de las estrategias o esquemas propuestos para evitar la configuración de un EP, de acuerdo a las recomendaciones de la Acción 7 del Plan BEP.

¹⁸ Se modifica la LIR en relación a: i) el tratamiento del crédito directo e incorporar el método del crédito indirecto, ii) el tratamiento de la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas de capital de personas jurídicas domiciliadas en el país, iii) el tratamiento de los establecimientos permanentes y iv) las reglas establecidas para calcular el límite a la deducción de intereses a efecto de la determinación del impuesto a la renta empresarial.

La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, por un período o períodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período 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. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Asimismo, el mismo artículo señala textualmente lo siguiente:

Para efectos de determinar si se configuran los supuestos de establecimiento permanente a que se refieren los numerales 2 y 3 del presente artículo, se sumará al período en que la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior realiza las actividades mencionadas en dichos numerales, el o los períodos en que partes vinculadas a esta, desarrollan actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Cabe precisar que el texto antes descrito es muy parecido al establecido en los CDI suscritos por el Perú, los cuales se encuentran elaborados con base en el Modelo OCDE, lo que revisaremos en el siguiente capítulo.

A continuación, interpretaremos cada aspecto de la figura del EP de Servicios:

- ✓ El mismo proyecto, servicios o uno relacionado:

Como hemos visto líneas arriba, el numeral 3 del artículo 14-B establece textualmente que se considera EP para efectos de la LIR: “La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado (...)” (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

Al respecto, ni la norma interna ni los CDI establecen qué debemos entender cuando la norma se refiere al mismo proyecto o servicio; por lo que nos remitiremos a lo señalado en los

Comentarios del Modelo OCDE (2017)¹⁹, que establece que un mismo proyecto debe interpretarse de la siguiente forma:

La expresión “una empresa [...] preste dichos servicios para el mismo proyecto” debe interpretarse desde la perspectiva de la empresa que presta los servicios. Así, una empresa puede tener dos proyectos distintos de prestación de servicios a un único cliente (por ej. de asesoría tributaria y de formación en un área no relacionada con la fiscalidad) y, si bien ambas prestaciones están relacionadas con un único proyecto del cliente, no debe considerarse que los servicios se prestan para el mismo proyecto. (p.160-161)

En consecuencia, queda claro que la expresión **mismo proyecto** debe interpretarse solo desde la perspectiva de la empresa prestadora de servicios; por lo que, si se realiza la interpretación desde la perspectiva del cliente o persona jurídica peruana, esta sería errónea.

Sobre los proyectos relacionados, el Modelo OCDE (2017) establece que: “La referencia a “proyectos relacionados” pretende cubrir aquellos casos en los que los servicios se prestan en el contexto de proyectos distintos realizados por una empresa pero que tengan coherencia comercial (...)”. (p.161)

Adicionalmente, el Modelo OCDE (2017) precisa que: “Para determinar si los proyectos están relacionados hay que remitirse a los hechos y circunstancias de cada caso” (p.161); por lo que, el Modelo OCDCE (2017) señala que existen una serie de factores que puede contribuir a determinar si se trata de un proyecto relacionado; siendo los siguientes:

- i) si los proyectos están recogidos en un único contrato marco,
 - ii) si los proyectos están recogidos en distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas vinculadas y si era razonable esperar la conclusión de los contratos adicionales en el momento de concluir el primer contrato,
 - iii) si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma,
- y

¹⁹ Cabe mencionar que los Comentarios del Modelo de la OCDE y ONU no son normas aplicables, sino que son *soft law* como explicaremos en el Capítulo 3. Sin perjuicio de ello, nos remitiremos a estos por un tema de interpretación.

iv) si las mismas personas físicas prestan los servicios requeridos en el marco de los distintos proyectos. (p.161)

- ✓ Período o períodos que en total excedan los 183 días calendario dentro de 12 meses, salvo plazo menor establecido en el CDI:

Además de los aspectos antes desarrollados, el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR precisa que se considerará un EP de Servicios si la prestación del servicio se realiza:

(...) por un período o períodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período 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. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

La mayoría de CDI suscritos por el Perú fija un criterio de temporalidad de **183 días dentro de un período cualquiera de doce meses** tras el cual se determina la configuración del EP de Servicios en el Estado de la fuente, salvo el CDI suscrito con Suiza. El CDI Perú–Suiza establece un plazo mayor a 9 meses dentro de un período cualquiera de doce meses; es decir, se cambia el plazo mayoritario de 183 días (o 6 meses) a 270 días (o 9 meses) a fin de configurar un EP de Servicios en el otro Estado Contratante.

Ahora bien: ¿La LIR o los CDI vigentes hacen alguna precisión sobre este apartado? La respuesta es no, por lo que nos seguiremos remitiendo a lo señalado por los Comentarios de la OCDE.

El Modelo OCDE (2017) precisa que por período (o períodos) se refiere a las empresas y no a las personas físicas; por lo que no es necesario que sea la misma persona (o personas) que realicen el servicio en el otro Estado Contratante, siempre y cuando la empresa esté prestando su servicio al menos a través de una persona subordinada.

- ✓ Se sumarán al período inicial los períodos en que las partes vinculadas a la empresa desarrollen actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas

Adicionalmente, el artículo 14-B de la LIR precisa lo siguiente:

Para efectos de determinar si se configuran los supuestos de establecimiento permanente a que se refieren los numerales 2 y 3 del presente artículo, se sumará al período en que la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior realiza las actividades mencionadas en dichos numerales, el o los períodos en que partes vinculadas a esta, desarrollan actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Al respecto, el párrafo antes mencionado tiene como finalidad evitar el fraccionamiento de los contratos; en consecuencia, se deberá sumar e incluir en la determinación del límite temporal las actividades realizadas por las empresas vinculadas que desarrollen actividades conexas con la principal, examen que consideramos debe realizarse desde la perspectiva del proveedor de servicios.

Sumado a lo anterior, la OCDE (2016) reitera la finalidad de evitar el fraccionamiento de los contratos de la siguiente manera:

1. Al único efecto de determinar si se ha cumplido un plazo (o plazos) establecido en una disposición de un Convenio fiscal comprendido en el que se prevea un plazo (o plazos) tras el que una actividad o proyecto concreto devendrá en establecimiento permanente: a) (...) b) cuando una o más empresas estrechamente vinculadas a la empresa mencionada en primer lugar realicen actividades conexas en esa otra Jurisdicción contratante en la misma obra, proyecto de construcción o instalación u otro emplazamiento identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido (o, cuando dicha disposición de dicho Convenio se aplique a actividades de supervisión o consultoría, en relación con estos emplazamientos) durante distintos períodos de tiempo, cada uno de ellos superior a 30 días, estos plazos se sumarán al plazo acumulado durante el que la empresa mencionada en primer lugar ha realizado actividades en dicha obra, proyecto de construcción o instalación, u otro lugar identificado en la disposición pertinente del Convenio fiscal comprendido. (p.23) (El subrayado es nuestro)

Al respecto, no debemos olvidar el criterio de la SUNAT expuesto en el Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000 (2009)²⁰, que precisa que la empresa matriz chilena y su filial peruana son dos empresas asociadas que están conectadas entre sí, ya que prestan el mismo servicio al mismo cliente peruano para la ejecución de un proyecto único. En concreto, la SUNAT fijó su criterio en los siguientes términos:

Los días que corresponden a la prestación de servicios realizada en el Perú por la matriz constituida en Chile 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 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. (SUNAT, 2009)

Como podemos observar, la SUNAT es de la posición que el periodo de prestación del servicio de la filial peruana más el de la casa matriz deben ser sumados, considerando que son empresas asociadas, que prestan el mismo servicio al mismo cliente para el mismo proyecto.

En consecuencia, podemos deducir que el parámetro de conexidad debe hacerse desde la perspectiva del mismo proyecto como primer paso. Luego de ello, deben analizarse dos filtros: (i) determinar si todas las actividades que viene ejecutando el proveedor de servicios no domiciliado con sus partes vinculadas son para un mismo trabajo y (ii) verificar si tales actividades califican como conexas.

Nuestro análisis anterior nos ha permitido revisar la figura del EP de Servicios en los términos en que está regulada en el reciente DL N° 1424, como respuesta del Estado peruano a una deuda normativa que se tenía desde hace varios años. En virtud de lo expuesto en el presente capítulo, y desde una revisión de lo concluido por la OCDE y SUNAT, hemos analizado los tres aspectos que comprenden dicha figura (mismo proyecto o uno relacionado, plazo del periodo y sumatoria de periodos vinculados) con los resultados indicados.

²⁰ Informe desarrollado en el numeral 1 del Capítulo 1.

Capítulo 3

Convenios para evitar la doble imposición que regulan el establecimiento permanente en la prestación de servicios

1. Regulación del EP de Servicios en el Modelo OCDE

Como hemos mencionado anteriormente, el legislador peruano está adecuándose a los estándares internacionales, dando como resultado la incorporación del EP de Servicios en la legislación peruana. En consecuencia, consideramos necesario desarrollar dicha figura desde la perspectiva de los convenios para evitar la doble imposición, iniciando por el Modelo OCDE.

La OCDE nació de la Organización Europea de Cooperación Económica (en adelante, OECE) que fue creada en 1948 con la ayuda de Estados Unidos y Canadá. La OECE tenía como principal labor la coordinación del Plan Marshall, el cual consistía en la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. Fueron dieciocho países europeos los beneficiados por el Plan Marshall, los mismos que eran los integrantes de la organización de la OECE.

En 1960, los países integrantes de la OECE firmaron la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo; mediante la cual se pactó que la OECE fuera una nueva organización, nombrándola la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). El 30 de setiembre de 1961, nació oficialmente la OCDE, la cual inicialmente contaba con veinte miembros y cuya sede se encontraba establecida en París.

Desde la creación de la OCDE, esta ha tenido como principal objetivo ayudar a los gobiernos a generar un crecimiento económico sostenible, empleos y niveles de vida elevados en los países miembros, manteniendo estabilidad financiera y favoreciendo así el desarrollo de la economía mundial (OCDE, s.f.).

En el año 1963, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó su primer Modelo de Convenio titulado *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* –Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio–, a fin de que sea utilizado por los países miembros de la OCDE en los tratados entre ellos y con terceros países.

Desde ese entonces, el Comité de Asuntos Fiscales se encarga de hacer todas las modificaciones al convenio original, a fin de que este se encuentre acorde con la sociedad actual y con los nuevos retos que se enfrentan a nivel internacional. En ese sentido, el Comité de Asuntos Fiscales en los años 1977, 1992, 1998, 2000 y 2003 publicó el Modelo de Convenio y los Comentarios con las nuevas modificaciones y adaptaciones a la realidad económica de cada año.

Cabe precisar que, en el Modelo de Convenio publicado en el año 2005, el Comité de Asuntos Fiscales incluyó en sus Comentarios la figura del Comercio Electrónico, siendo una clara señal del crecimiento del mundo en la economía digital. Ello fue un resultado del avance de la tecnología y el internet.

Posteriormente, el 17 de julio de 2008, el Comité de Asuntos Fiscales publicó el *Model Tax Convention on Income and on Capital* –Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio–. En dicho Modelo, por primera vez, la OCDE incluyó un apartado destinado a regular el tratamiento aplicable al EP de Servicios, denominado *The Taxation of services* –Imposición de los servicios–. Fue incluido dentro de los Comentarios, mas no como un supuesto adicional de EP en el artículo 5 del Modelo.

Ahora bien, dicho apartado comienza señalando que, como resultado de la aplicación combinada de los artículos 5 y 7 –Beneficios Empresariales–, se debe considerar que los beneficios de los servicios brindados en el territorio de un Estado Contratante por una empresa de otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando puedan atribuirse a un EP situado allí (Modelo OCDE, 2008).

En ese sentido, el Comité empieza a enumerar una serie de situaciones que pueden ocasionar conflictos entre los Estados contratantes, a fin de determinar quién tiene la potestad tributaria para gravar la renta generada por la prestación de un servicio mediante un EP, por lo que la OCDE recomendó a los Estados incluir en sus acuerdos bilaterales una *alternative provision*:

No obstante, lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante preste servicios en el otro Estado Contratante:

a) a través de una persona física que permanece en ese otro Estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física, o

b) durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios

Las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de este apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios.²¹ (Modelo OCDE, 2008, pp.102-103) (La traducción es nuestra)

Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales precisó que dicha disposición es una ampliación de la definición de EP contenida en el artículo 5, por lo que el efecto de esta disposición es que se considere configurado un nuevo EP, con independencia de lo dispuesto en los apartados 1, 2

²¹ Texto original en inglés: “Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State

a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State

the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual.”

y 3 de dicho artículo. En ese sentido, en los párrafos posteriores de los Comentarios del Convenio de Modelo, la OCDE se dedica a analizar diversos aspectos que se originan tras la aplicación de la *alternative provision*. Claro está que, dicho análisis solo será aplicado para aquellos países que decidan incluir dicha disposición dentro de sus Convenios.

Luego, el 22 de julio de 2010 y el 15 de julio de 2014²², la OCDE publicó las versiones actualizadas del Modelo de Convenio, en las cuales el Comité de Asuntos Fiscales no realiza ninguna modificación a la sección de *The Taxation of Services*, manteniendo los 37 párrafos originales de los Comentarios del Modelo de Convenio del año 2008. Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que, en el Modelo del año 2010, el Comité centró su atención en modificar el artículo 7, el cual se encuentra referido principalmente a la determinación de utilidades o beneficios empresariales; artículo que es de suma importancia en la configuración de un EP de Servicios. En conclusión, y en palabras de Salassa (2014): “A juzgar por estas revisiones se advierte que uno de los temas centrales de la reforma fue la distribución de competencias fiscales a la hora de gravar los beneficios empresariales”. (p.255)

Finalmente, y como décima edición, la OCDE publicó el 21 de noviembre de 2017, la nueva versión del Modelo de Convenio, en la cual tampoco se observa ningún cambio sustancial en el apartado destinado a la Imposición de Servicios. No obstante, sí hubo cambios en el artículo 5. En el artículo 5 se incluyó el párrafo 4.1²³ —como una excepción a lo dispuesto en el párrafo

²² Las principales actualizaciones del Comité se encuentran relacionados con el intercambio de información (artículo 26), el beneficiario efectivo (artículo 10,11 y 12), tratamiento de deportistas y artistas (artículo 17), entre otros.

²³ El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrollan actividades económicas en el mismo lugar o en otro en el mismo Estado Contratante, y: a) alguno de esos lugares es un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente vinculada conforme a lo dispuesto en este artículo, o b) el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tiene carácter preparatorio o auxiliar, a condición de que las actividades económicas desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, sean funciones complementarias que forman parte de una actividad cohesionada.

4-, se modificó el párrafo 5²⁴ y se adicionó el párrafo 8²⁵; modificándose también los Comentarios del Modelo en relación a estos cambios, los cuales no desarrollaremos por no ser materia del presente trabajo.

Como señalamos anteriormente, en los Comentarios del Modelo, el Comité de Asuntos Fiscales explica y desarrolla una serie de situaciones y ejemplos que ayudan a los Estados a determinar cuándo se encuentran ante un EP de Servicios. En ese sentido, no queremos dejar de señalar los principales alcances de la disposición alternativa:

- En la disposición alternativa propuesta por la OCDE, podemos observar los siguientes escenarios: a) servicios prestados por una persona física y b) servicios prestados por medio de una empresa mediante de su personal o por terceros subordinados (Modelo OCDE, 2017).

Sobre el escenario a), la OCDE señala que puede aplicarse a diversas situaciones en las que una empresa presta servicios a través de una persona física, estableciendo las siguientes condiciones principales:

- 1) La persona física mediante la cual se prestan los servicios deberá permanecer en un Estado durante un período o períodos cuya duración exceda, en conjunto, 183 días en cualquier período de doce meses. La OCDE precisa que esta condición hace referencia a los días de presencia en el Estado de la fuente de la persona natural, los cuales deben

²⁴No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el apartado 6, cuando una persona opere en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y, al hacerlo, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos, que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, y dichos contratos se celebren: a) en nombre de la empresa, o b) para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga, o c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si las actividades de esa persona se limitan a las mencionadas en el apartado 4 que, de realizarse a través de un lugar fijo de negocios (distinto de un lugar fijo de negocios al que fuera aplicable el apartado 4.1), no hubieran determinado que ese lugar fijo de negocios se considerara como un establecimiento permanente en virtud de lo dispuesto en ese apartado.

²⁵A los efectos de este artículo, una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si una de ellas tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los derechos de participaciones en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) o si una tercera persona o empresa tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) de la persona y la empresa o de las dos empresas.

ser contabilizados de la misma manera que los “días de presencia” de las rentas de trabajo dependiente (Modelo OCDE, 2017).

- 2) Más del 50% de los ingresos brutos atribuibles a las actividades de la empresa durante ese período o períodos de permanencia procedan de los servicios prestados en ese Estado a través de esa persona física. Los ingresos brutos atribuibles serán los que la empresa cobró o va a cobrar por la prestación del servicio. No se comprende dentro de los ingresos brutos las rentas generadas por inversión pasiva (Modelo OCDE, 2017).

Sobre el escenario b), la OCDE precisa que la expresión “período o períodos” se refiere a la empresa y no a las personas físicas. Asimismo, señala que: “la expresión “una empresa (...) y esos servicios se presten para un mismo proyecto”, debe interpretarse desde la perspectiva de la empresa prestadora del servicio” (Modelo OCDE, 2017, p.160). La referencia a “proyectos relacionados”, cubre los casos en que se presten los servicios en el contexto de proyectos distintos relacionados a una empresa, pero con coherencia comercial. En ese sentido, se establece una serie de factores que pueden resultar pertinentes²⁶. El período durante el cual las personas físicas presten el servicio incluye las guardias (Modelo OCDE, 2017).

- La OCDE señala que el umbral de 183 días puede generar abusos por parte de ambos Estados, por lo que recomienda incluir una “disposición específica” adicional. Dicha disposición permite que la prestación de servicios bajo los escenarios a) y b) antes mencionados, se considere realizada mediante un EP en el otro Estado Contratante y los beneficios provenientes de dicha actividad empresarial sean atribuibles al EP siendo, por lo tanto, gravables en el Estado de la fuente en virtud del artículo 7 (Modelo OCDE, 2017).

Cabe precisar que, en la introducción del Modelo de Convenio, se establece que los Comentarios son una **guía de interpretación y aplicación** a fin de solucionar cualquier tipo de controversia en relación a los Convenios firmados entre Estados; sean, o no países miembros de la OCDE. En ese sentido, se establece que: “(...) el reconocimiento mundial de las

²⁶ i) si los proyectos están recogidos en un único contrato marco, ii) si los proyectos están recogidos en distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas vinculadas y si era razonable esperar la conclusión de los contratos adicionales en el momento de concluir el primer contrato, iii) si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma, y iv) si las mismas personas físicas prestan los servicios requeridos en el marco de los distintos proyectos.

disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes” (Modelo OCDE, 2017, p. 18).

Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales señala lo siguiente:

Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por los expertos que representan a las administraciones de los países miembros en el Comité de Asuntos Fiscales, son de especial importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están diseñados para incluirse como anexos a los convenios firmados por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias. (Modelo OCDE, 2017, p.22)

En consecuencia, podemos afirmar que si bien el Modelo OCDE y sus Comentarios no forman parte del derecho interno; si son una fuente importante y relevante en el mundo del derecho tributario internacional. En ese sentido, estamos de acuerdo con aquella parte de la doctrina que los considera como *soft law*. En palabras de Zuzunaga (2008): “(...) dada la importancia y relevancia adquirida por este Modelo y sus Comentarios en la práctica internacional, tanto en países miembros y no miembros de la OCDE, los mismos han sido calificados como *soft law*” (p. 25).

Finalmente, queremos mencionar que el Perú tiene el propósito de implementar en sus CDI suscritos y en vigor²⁷ las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 7 del Plan de Acción de BEP de la OCDE que tiene como finalidad impedir el uso de maniobras o esquemas destinados a evitar el estatuto de un EP, así como las disposiciones de la Convención

²⁷ Para que estas recomendaciones sean incorporadas en los CDI, es necesario que los países con los que el Perú ha suscrito un CDI, manifieste su consentimiento aceptando estas modificaciones.

Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios²⁸²⁹.

2. Regulación del EP de Servicios según Modelo ONU

La OCDE no es la única institución internacional que tiene entre sus principales objetivos la eliminación de la doble imposición fiscal entre Estados. La Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU), como la mayor organización internacional, también dirige sus esfuerzos para evitar la doble tributación entre sus países miembros.

En ese sentido, el Consejo Económico y Social fomentó la celebración de convenios fiscales bilaterales entre los países desarrollados y países en desarrollo. En 1968, el Secretario General estableció el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de los países miembros (Modelo ONU, 2011).

Al inicio, hubieron disputas en relación al concepto de EP, toda vez que algunos Estados no querían considerarlo como una regla de imputación de rentas con carácter empresarial de tributación internacional. Sin embargo, mediante el segundo informe de la ONU, y según García (1996), se llegó al compromiso de mantener este criterio como base de desarrollo, a cambio de una extensión en su concepto que favoreciera a los países menos desarrollados.

En tal sentido, la ONU decidió tomar como modelo lo desarrollado por la OCDE, pero con la finalidad de elaborar un Modelo que se adecue a los diferentes intereses entre los países desarrollados y a los países en vías de desarrollo.

En 1980, la ONU publicó el *United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries* –Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo–, que fue precedido en 1979 por el *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries* –Manual para la Negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países

²⁸ El Perú suscribió esta Convención el 27 de junio de 2018.

²⁹ Los documentos antes mencionados se pueden encontrar en el siguiente enlace: <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/impuesto-a-la-renta-empresas/fiscalidad-internacional-empresas/no-domiciliados-empresas/7132-09-bibliografia-y-enlaces-de-interes>

desarrollados y países en desarrollo—, los cuales posteriormente fueron revisados y actualizados por el Grupo de Expertos, como veremos a continuación.

De forma preliminar, no está de más mencionar que los Manuales de la ONU tienen como finalidad proporcionar orientación práctica a los negociadores de tratados fiscales en los países en desarrollo, sobre todo, a aquellos que negocian con base en la Convención de la ONU.

Ahora bien, desde la primera publicación de la Convención, la ONU incluye como literal b) del 3 párrafo del artículo 5 la prestación de servicios. Además, incluye los servicios de consultoría relacionados con el concepto del EP, actividades que por sí mismas no configuraban un EP en el Modelo OCDE. La razón de su inclusión radica en que el Grupo de Expertos consideraba que dichos servicios comprendían grandes sumas de dinero, por lo que la ONU opinó que los beneficios provenientes de tales servicios debían ser gravados por los países en desarrollo (Manual del Modelo ONU, 1979).

El literal b) del 3 párrafo del artículo 5 de la Convención inicial (del año 1980) y sus Comentarios no variaron sustancialmente en la actualización realizada en el año 2001. Las modificaciones realizadas fueron de palabras específicas, que permitían una mejor comprensión, como la utilización de la palabra Estado Contratante.

Posteriormente, en el año 2011, la Convención y sus Comentarios fueron revisados por el Grupo de Expertos, el cual acordó realizar una ligera modificación en la redacción final del literal b) del párrafo 3 del artículo 5, siendo la siguiente:

Pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado”, en lugar de decir “pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquier de 12 meses”; con la finalidad que el

artículo se encuentre más acorde con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 14³⁰. (Modelo ONU, 2011, pp.108-109)

Finalmente, en el año 2017, el Grupo de Expertos de la ONU actualizó la Convención de acuerdo con el texto propuesto por la OCDE en su última actualización. En ese sentido, consideramos relevante mencionar que el literal destinado a regular el EP de Servicios sufrió un cambio adicional, eliminándose la frase “(...) en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo(...)”, toda vez que “la limitación del "proyecto" era fácil de manipular y creó problemas interpretativos difíciles y determinaciones fácticas para las autoridades fiscales, lo que en particular para los países en desarrollo es una carga administrativa no deseada³¹”(Modelo ONU, 2017, p.161) (La traducción es nuestra).

Asimismo, los Comentarios del Modelo ONU (2017) señalan que, si un no residente presta servicios en un país durante más de 183 días, justifica que dicho país grave los ingresos de esos servicios, si los servicios se prestan para un proyecto o múltiples proyectos³². Adicionalmente, precisa que el grado de participación del no residente en la economía del país de origen es el mismo, independientemente de la cantidad de proyectos involucrados³³ (Modelo ONU, 2017) (La traducción es nuestra).

Es importante mencionar que la ONU afirma que los proveedores de servicios pueden llevar un control más fácil de las actividades de sus empleados y contratistas independientes de cada proyecto, por lo que, concluye que:

Requerir que las empresas, incluso las grandes empresas con múltiples proyectos, mantengan registros con respecto a los países en los que trabajan sus empleados y contratistas

³⁰ Cabe mencionar que, a diferencia de la OCDE, la ONU ha decidido mantener el artículo 14°; sin embargo, propone un “texto alternativo” para los países que deseen suprimir el artículo 14°; asimismo, propone cambios a los artículos 5° y 14°

³¹ El texto original en inglés: “Until the 2017 update the UN Model contained the words “(for the same or a connected project)” in subparagraph (b). This wording was removed as the “project” limitation was easy to manipulate and created difficult interpretive issues and factual determinations for tax authorities, which in particular for developing countries is an undesired administrative burden.”

³² El texto original en inglés: “Moreover, from a policy perspective, if a non-resident provides services in a country for more than 183 days, the non-resident’s involvement in the commercial life of that country clearly justifies the country taxing the income from those services whether the services are provided for one project or multiple projects.”

³³ El texto original en inglés: “The degree of the non-resident’s involvement in the source country’s economy is the same, regardless of the number of projects involved.”

independientes, no parece excesivamente oneroso o irrazonable, especialmente a la luz de los avances tecnológicos.³⁴ (Modelo ONU, 2017, pp.161-162) (La traducción es nuestra)

Finalmente, debemos precisar que, como mencionamos en el punto 1 del presente capítulo, el Modelo ONU y los Comentarios también constituyen una fuente importante y relevante en el mundo del derecho tributario internacional.

3. El EP de Servicios desde los CDI suscritos por el Perú

Gildemeister (2008) señala que los CDI son tratados internacionales firmados entre Estados cuyo objetivo principal reside en evitar que una persona natural o jurídica residente en uno de los Estados Contratantes, se vea afectada por una doble imposición internacional en relación al Impuesto a la renta o Impuesto al Patrimonio, en virtud de una inversión o relación comercial con otro Estado.

En ese sentido, y con la finalidad de evitar la doble imposición internacional, mediante el Decreto Ley N° 25883³⁵, se autoriza al Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, “MEF”) a negociar y suscribir Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión tributaria, en representación del Gobierno Peruano. Por ello, el Perú suscribió CDI con Chile, Canadá, Brasil³⁶, Estados Unidos Mexicanos, República de Corea, Suiza y Portugal. Cabe mencionar que no desarrollaremos la Decisión 578 de la Comunidad Andina³⁷ por ser un instrumento de derecho comunitario que escapa del tema central del presente trabajo.

Al respecto, es importante precisar que en virtud del artículo 55 de la Constitución, los tratados celebrados por el Estado peruano, que se encuentren en vigor, forman parte del derecho nacional. Además, dichos tratados tienen rango de ley, otorgado por el artículo 200 del mismo cuerpo normativo.

³⁴ El texto original en inglés: “*It has been argued that taxpayers can more easily monitor the location of the activities of their employees and independent contractors on a project-by-project basis. Requiring enterprises, even large enterprises with multiple projects, to keep records with regard to the countries in which their employees and independent contractors are working does not appear to be unduly onerous or unreasonable—especially in light of technological advances.*”

³⁵ La presente Ley, entró en vigencia el 27 de noviembre de 1992; por lo que, a partir de dicha fecha el MEF se encuentra facultado a suscribir CDI a favor del Estado peruano.

³⁶ El CDI Perú-Brasil no será desarrollado en el presente trabajo por ser el único CDI que no contempla la figura del EP de Servicios; por lo que, escapa del tema central de investigación.

³⁷ A la fecha, los países miembros de la Comunidad Andina son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Por lo antes mencionado, queda claro que los CDI forman parte del derecho interno y constituyen normas con rango legal. En consecuencia, al existir un CDI entre Estados, este debe ser aplicado antes que la norma interna. Lo antes mencionado también encuentra su sustento en el Principio de Primacía del Derecho Internacional (Principio de Primacía), el cual deriva del Principio *Pacta Sunt Servanda*, que en palabras de Zuzunaga (2008): “establece que los tratados son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes, buscando dotar de seguridad jurídica a las relaciones internacionales” (p.15).

Lo antes expuesto se encuentra ratificado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03041-A-2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, la cual señala lo siguiente:

En mérito de lo expuesto anteriormente, cabe concluir que el Protocolo Modificador del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 que establece una zona de tratamiento aduanero especial sobre la cual se regula la exención y el gravamen de las importaciones de productos originarios de los territorios que señala dicho protocolo, prevalece sobre el Decreto Supremo N° 016-91-AG, dictado con fuerza de ley y cuya vigencia fue restituida por el Decreto Ley N° 25528, en cuanto establece la aplicación de un derecho específico a todas las importaciones provenientes de todos los países sin excepción alguna, inclusive de aquellos con los que el Perú haya celebrado acuerdos comerciales con ventaja económica. (p.6)

De acuerdo con lo antes mencionado, queda claro que el Tribunal Fiscal resolvió que entre el Protocolo Modificador del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 –norma internacional– y el Decreto Supremo N° 016-91-AG –norma interna–, prevalece la norma internacional sobre la norma interna, aplicando el Principio de *Pacta Sunt Servanda* y el Principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno.³⁸

Complementando lo anterior, la Corte Suprema de Justicia también se ha pronunciado al respecto, mediante una sentencia de la Sala Civil Transitoria de fecha 19 de octubre de 2000, entre Tiendas Correas S.A. y la Aduanas; sentencia que fue materia de análisis por el Tribunal

³⁸ Cabe precisar que, existe vasta jurisprudencia del Tribunal Fiscal donde también se reconoce la aplicación de las normas internacionales sobre la norma interna. Las RTF son: 0845-4-2001, 03969-2-2002, 04190-2-2003, 07499-A-2004, entre otras.

Fiscal en la Sala Plena N° 2004-10 de fecha 27 de abril de 2004. En ese sentido, a partir de la reproducción que hace el Tribunal Fiscal de la Sentencia antes referida se señala lo siguiente:

Conforme al artículo 200° numeral 4 de la Constitución Política del Estado es posible interponer la acción de inconstitucionalidad de un tratado y, conforme al mismo texto, estos tienen rango de ley, por lo que de acuerdo con el artículo 204° siguiente, si la acción se declara fundada, dicha norma queda sin efecto; más de éstos preceptos, que se refieren a un caso puntual de inconstitucionalidad, **no se puede inferir que el tratado pueda ser derogado por una ley posterior, pues para dejar un tratado sin efecto es necesario que el Presidente de la Republica formule su denuncia**, como establece el artículo 57° *in fine* de la misma Carta, y es precisamente el primer mandatario quien según el artículo 118° del mismo texto, que enumera sus funciones, debe en primer lugar cumplir la constitución, los tratados, leyes y demás disposiciones legales. (Tribunal Fiscal, 2004, p.6) (El resaltado es nuestro)

Adicionalmente, la Sentencia establece que:

Que un tratado a diferencia de una ley ordinaria, es producto del imperio de dos o más Estados, que se obligan a su cumplimiento y del que no se pueden sustraer unilateralmente, que es lo que en doctrina del Derecho Internacional se denomina “*pacta sunt servanda*”, y que, en ese sentido, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por el Perú el 23 de mayo 1969, que informa la doctrina sobre la materia, y que ha sido ratificada por el Decreto Supremo N° 029-2000-RE, en su artículo 27° claramente estipula que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. (Tribunal Fiscal, 2004, p.6) (El resaltado es nuestro)

Finalmente, debemos precisar que, con fecha 21 de junio de 2001, se publicó en el Diario Oficial “El Peruano”, la Resolución Ministerial N° 2003-2001-EF/10, a través de la cual se aprobó el modelo a seguir en la firma de los CDI suscritos por el Perú. Como señala Massari (2008), dicho modelo “ha sido elaborado básicamente sobre el Modelo OCDE, más algunos aportes provenientes de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y el reflejo de la realidad tributaria peruana.” (p. 595)

A continuación, desarrollaremos los CDI suscritos por el Perú:

3.1 CDI Perú–Chile. El presente CDI fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 27905, de fecha 11 de diciembre de 2002 y ratificado por el Decreto Supremo N° 005-2003-RE, de fecha 16 de enero de 2003. Sin embargo, el CDI recién pudo ser aplicable desde el 01 de enero de 2004, en virtud de su artículo 29.

En relación con la figura del EP de Servicios, podemos observar cómo el CDI suscrito entre Perú y Chile recoge textualmente dicha figura en el literal b) del párrafo 3 del artículo 5, como mostramos a continuación:

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 ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (Decreto Supremo N° 005-2003-RE, 2003, p.5)

Adicionalmente, debemos mencionar que el inciso c) del párrafo 3 del artículo 5 del CDI establece que, para efectos del cómputo de los 183 días del EP de Servicios, se deberá incluir las actividades realizadas mediante empresas vinculadas o asociadas; siempre que dichas actividades sean idénticas, así como si son llevadas en conexión con la misma obra o proyecto (PROMPERÚ, 2016).

Como podemos observar, el presente CDI recoge la figura del EP de Servicios que antes no se encontraba en la legislación interna peruana; situación que, en ese entonces, nos llevaba a preguntarnos cuál era el tratamiento tributario aplicable tras la configuración de dicha figura no regulada en el Perú.

Según el criterio de la SUNAT expuesto en el numeral 1 del Capítulo 1, el servicio prestado por la Empresa chilena estaba gravado en el Perú conforme al artículo 55 de la LIR; es decir, como un contribuyente domiciliado. Sin embargo, y como hemos explicado en el Capítulo 2, dicha interpretación generaba muchos conflictos, los cuales fueron solucionados con la incorporación del EP de Servicios a nuestra legislación.

En conclusión, actualmente no existe contradicción entre el texto del CDI con la normativa interna a partir de la vigencia del DL N° 1424. En tanto se cumplan todos los supuestos desarrollados en el numeral 2 del Capítulo 2, se configurará válidamente un EP de Servicios bajo los términos de este CDI.

3.2 CDI Perú–Canadá. El CDI suscrito entre Perú y Canadá fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 27904, de fecha 11 de diciembre de 2002 y ratificado por el Decreto Supremo N° 22-2003-RE, de fecha 05 de febrero de 2003. Sin embargo, el CDI recién pudo ser aplicado a partir del 01 de enero de 2004, de acuerdo a su artículo 29.

En el literal b) del párrafo 3 del artículo 5 del presente CDI, podemos observar que también se encuentra recogida la prestación de servicios desde un EP:

La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (Decreto Supremo N° 22-2003-RE, 2003, p.5)

Asimismo, se establece que para el cálculo de los límites temporales a que se refiere en este artículo –es decir; los 183 días–, se deberán considerar las actividades realizadas por empresas asociadas o vinculadas, siempre que dichas actividades se encuentren conectadas (Decreto Supremo N° 22-2003-RE, 2003).

Como podemos observar, las disposiciones del presente CDI son muy parecidas a las del CDI Perú-Chile, por lo que las conclusiones mencionadas en su acápite también se aplican al presente CDI.

3.3 CDI Perú–México. El CDI suscrito entre Perú y México fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 30144, de fecha 23 de diciembre de 2013 y ratificado por el Decreto Supremo N° 003-2014-RE, de fecha 16 de enero de 2014. Sin embargo, las disposiciones del CDI recién pudieron ser aplicadas a partir del 01 de enero de 2015, en virtud de su artículo 28.

En el presente Convenio, podemos observar que ambos Estados acordaron incluir dentro de su texto la figura del EP de Servicios, tal y como lo establece el literal b) del párrafo 3 del artículo 5:

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 ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (Decreto Supremo N° 003-2014-RE, 2014, p.3)

Asimismo, al final del párrafo 3 del artículo antes mencionado, se establece que para efectos del cálculo de los 183 días del EP de Servicios se deberá incluir las actividades realizadas por empresas vinculadas o asociada, siempre y cuando dichas actividades sean idénticas o sustancialmente similares.

En consecuencia, al ser el presente CDI parecido al de Chile y Canadá; corresponde aplicarle las mismas conclusiones.

3.4 CDI Perú-Corea del Sur. El CDI suscrito entre Perú y Corea del Sur fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 30140, de fecha 26 de diciembre de 2013 y ratificado por el Decreto Supremo N° 004-2014-RE, de fecha 27 de febrero de 2014. Sin embargo, las disposiciones del CDI recién pudieron ser aplicadas a partir del 01 de enero de 2015, en virtud de su artículo 28.

En el presente Convenio, ambos países acordaron incluir la figura del EP de Servicios en el literal b) en el párrafo 3 del artículo 5, con el siguiente texto:

La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto

conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (Decreto Supremo N° 004-2014-RE, 2014, p.3)

Adicionalmente, el mismo artículo precisa que, para el cálculo de los 183 días, las actividades ejecutadas por una empresa asociada o vinculada serán adicionadas a los días; siempre y cuando las actividades de ambas empresas sean idénticas, relacionadas o sustancialmente similares (Decreto Supremo N° 004-2014-RE, 2012).

Como podemos observar, este CDI tiene las mismas disposiciones de Chile, Canadá y México, por lo que se le aplican las mismas conclusiones.

3.5 CDI Perú–Suiza. El CDI suscrito entre Perú y Suiza fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 30143, de fecha 27 de diciembre de 2013 y ratificado por el Decreto Supremo N° 008-2014-RE, de fecha 01 de marzo de 2014. Sin embargo, las disposiciones del CDI recién pudieron ser aplicadas el 01 de enero de 2015, en virtud de su artículo 27.

Al igual que en los CDI desarrollados anteriormente, se incorpora la figura del EP de Servicios dentro del literal b) del párrafo 3 del artículo 5, como mostramos a continuación:

La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 9 meses en cualquier período de doce meses. (Decreto Supremo N° 008-2014-RE, 2014, p.3)

Como podemos observar, el CDI suscrito con Suiza extiende el plazo para la configuración del EP por prestación de Servicios de 183 días (6 meses) a 270 días (9 meses), a diferencia de los demás Convenios.

Adicionalmente, el acápite 5 del Protocolo del mismo CDI señala que, para determinar la duración de las actividades en la prestación de servicio, el período durante el cual una empresa asociada con otra empresa que desarrolle actividades en un Estado Contratante podrá ser

agregado al cálculo de días siempre y cuando las actividades realizadas estén conectadas o relacionadas. (Decreto Supremo N° 008-2014-RE, 2014).

Cabe señalar que el mismo acápite precisa que una empresa está asociada con otra empresa si una de ellas está controlada directa o indirectamente por la otra, o si ambas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona o personas (Decreto Supremo N° 008-2014-RE, 2014).

Como hemos explicado anteriormente, el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR precisa que cuando el límite temporal establecido por el CDI es menor al mencionado en dicho artículo, se aplicará el plazo del CDI. En el presente caso, el plazo establecido en el CDI es mayor al establecido en el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR; por lo que, a primera vista, pareciera que el límite temporal a aplicar sería el establecido en la LIR.

Sin embargo, no debemos olvidarnos del Principio de *Pacta Sunt Servanda* desarrollado al inicio del presente numeral y los diversos pronunciamientos –Tribunal Fiscal y Corte Suprema de Justicia–; los cuales señalaban que se deberá preferir la norma internacional –en el presente caso, el CDI– sobre la norma interna –LIR y su Reglamento. En esa línea, Zuzunaga (2008) señala que:

Este principio establece que los tratados son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes, buscando dotar de seguridad jurídica a las relaciones internacionales. Además, el Principio de Primacía establece la imposibilidad de un Estado Contratante de invocar normas de derecho interno, inclusive constitucional, para justificar el incumplimiento de una obligación adquirida en virtud de un tratado suscrito. (p.15)

En conclusión, cuando una empresa suiza decida realizar una actividad empresarial en el Perú, deberá considerar el límite temporal establecido por el CDI Perú–Suiza, para efectos de la configuración del EP de Servicios, toda vez que el CDI prima sobre la legislación interna; por lo tanto, se deberá considerar el plazo de 9 meses en un periodo cualquiera de doce meses.

3.6 CDI Perú–Portugal. El CDI suscrito entre Perú y Portugal fue aprobado mediante la Resolución Legislativa N° 30141, de fecha 26 de diciembre de 2013 y ratificado por el Decreto

Supremo N° 009-2014-RE, de fecha 06 de marzo de 2014. Sin embargo, las disposiciones del CDI recién pudieron ser aplicadas el 01 de enero de 2015, en virtud de su artículo 27.

En el presente CDI también se recoge el EP de Servicios en el literal b) del párrafo 3 del artículo 5 de la siguiente manera:

La prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan los 183 días en un período cualquiera de doce meses. (Decreto Supremo N° 009-2014-RE, 2014, p. 3)

Adicionalmente, debemos mencionar que en el acápite 3 del Protocolo se señala que, para efectos del cómputo del período o períodos, se deberán incluir las actividades realizadas por empresas asociadas o vinculadas; siempre y cuando las actividades de la empresa sean idénticas o sustancialmente similares y sean llevadas a cabo para la misma obra o proyecto (Decreto Supremo N° 009-2014-RE, 2014).

En conclusión, y considerando que ahora el EP de Servicios se encuentra recogido en nuestro ordenamiento interno, cuando una empresa portuguesa desee prestar un servicio a una persona jurídica peruana, podrá configurar válidamente un EP de Servicios en el Perú –con la condición de que se cumpla con todos los requisitos establecidos–; considerándolo para fines tributarios una persona jurídica residente.

En virtud de lo expuesto en este capítulo, hemos identificado dos grandes modelos –elaborados por la OCDE y la ONU–, que son base para la elaboración e interpretación de los convenios bilaterales firmados por distintos Estados. Este es también el caso de Perú, cuyos CDI toman como base el Modelo OCDE, adoptando ciertos matices del Modelo ONU. Como consecuencia de ello, observamos cómo la mayoría de los CDI suscritos por Perú recogen la figura del EP de Servicios en los mismos términos, con excepciones del CDI Perú-Suiza, que establece un plazo mayor para la configuración de un EP de Servicios.



Capítulo 4

Problemas de interpretación tras la incorporación del EP de Servicios en la Ley del Impuesto a la renta

Conforme a lo expuesto en el presente trabajo, la incorporación del EP de Servicios en nuestra legislación es un cambio trascendental que se esperaba hace mucho tiempo. Sin embargo, los esfuerzos del legislador han sido insuficientes, ya que aún siguen existiendo problemas en la aplicación del referido EP en el Perú.

Por consiguiente, en el presente capítulo desarrollaremos los principales problemas de interpretación generados en el ordenamiento jurídico interno tras la incorporación del EP de Servicios; problemática que será planteada desde la ubicación de las partes intervinientes en la operación económica; es decir, desde el Estado de la fuente –dónde se encuentra el nuevo contribuyente (proveedor de servicios no domiciliado) y la persona jurídica peruana (usuaria del servicio)– y el Estado de Residencia.

1. Desde la perspectiva del Estado de la fuente o Estado peruano

1.1 Presencia mínima del proveedor de servicios no domiciliado. Como desarrollamos en el Capítulo 2, el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR establece un plazo –183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce meses– a fin de calificar como un EP de Servicios en el Perú.

Recordemos que dicho plazo tiene como finalidad determinar el grado de presencia de los sujetos no domiciliados, sean personas naturales o jurídicas, en la vida económica y comercial del Estado de la fuente, a fin de que este último pueda gravar las rentas generadas en su territorio.

Ahora bien, la presencia mínima del EP de Servicios en el Estado de la fuente puede generar varios conflictos para este. Ello, debido a que el análisis de presencia física se debe hacer por cada trabajador que preste el servicio en el Perú en nombre del proveedor de servicios. En ese sentido, cuantos más trabajadores tenga el proveedor de servicios en el Estado de la fuente, sean estos dependientes o subcontratados, mayor será el análisis a realizar.

Por lo antes expuesto, queda claro que el análisis de presencia física mínima que realiza el Estado de la fuente tiene como finalidad limitar su potestad tributaria frente al Estado de Residencia. El Estado peruano podrá determinar la presencia física mínima del proveedor de servicios no domiciliado con base en la información que este último le proporcione a la autoridad fiscal y de acuerdo con los recursos que la misma autoridad fiscal posea para poder verificar la veracidad y fehaciencia de dicha información. Por ello, en la práctica, este análisis es muy tedioso.

La autoridad tributaria deberá revisar, por ejemplo, todos los contratos suscritos, información del personal extranjero que trabaja prestando el servicio (contratos de trabajo, planillas, entre otros) y, sobre todo, información relacionada a la entrada y salida de los empleados en el Estado de la fuente (Yañez, 2012).

Adicionalmente, estamos de acuerdo con Yañez (2012), quien señala que otro problema que enfrenta el Estado de la fuente para la determinación de la presencia física mínima del prestador de servicios no residente es que dicho análisis es realizado posteriormente a la prestación del servicio; es decir, cuando el personal dependiente o independiente se ha retirado del Estado de la fuente.

En relación a la idea anterior, no hay que olvidar que a pesar que existe un esquema destinado a evitar el fraccionamiento de contratos con la finalidad de no configurar un EP, queda abierta la posibilidad que los contribuyentes realicen grandes planeamientos tributarios evitando alcanzar el plazo de 183 días calendarios en un período cualquier de doce meses.

En efecto, hacer el análisis de manera posterior traerá como consecuencia que el Estado de la fuente le exija al proveedor de servicios cumplir con obligaciones tributarias o carga administrativa de manera retroactiva, como por ejemplo, la obligación de llevar libros contables, la obtención de un Registro Único de Contribuyentes (RUC)³⁹, facturación electrónica, presentación de DJ Anuales, realizar pagos a cuenta, entre otras; las cuales claramente habrán generado infracciones de sumas considerables (Modelo OCDE, 2017).

³⁹ Este registro variará dependiendo del país en donde se configure el EP de Servicios.

Otro problema de interpretación que surge es establecer desde cuándo se configura válidamente el EP de Servicios en el Estado peruano para fines de la LIR, considerando que, muchas veces, la presencia del proveedor de servicios en el Estado peruano puede verse modificada por circunstancias imprevisibles e inesperadas o a solicitud del cliente (Modelo OCDE, 2017). Además, no debe perderse de vista que esas circunstancias no tienen regulación en el ordenamiento jurídico peruano. Cabe precisar que todos los problemas antes planteados también generan conflictos en el contribuyente y el cliente.

1.2 Mismo proyecto o para uno relacionado. El proveedor de servicios no residente puede realizar su actividad en el Estado de la fuente por encargo de uno o varios sujetos diferentes. Por ello, la actividad que este realiza no necesariamente se encuentra vinculada o pertenece a un solo proyecto, sino que puede pertenecer a diferentes encargos de diferentes sujetos; es decir, diferentes proyectos.

Cabe mencionar que, como hemos desarrollado en el Capítulo 2 del presente trabajo, ni los CDI ni la norma interna establecen qué se debe entender cuando la norma se refiere al mismo proyecto (servicio) o uno relacionado, por lo que este es otro concepto abierto a la interpretación, lo cual puede generar varios problemas.

En relación a lo anterior, y en vista de que dicho término no está definido, la SUNAT aplicará su facultad discrecional al momento de revisar la documentación e información presentadas por el proveedor no domiciliado. Lo anterior podría serle perjudicial a este último toda vez que la autoridad tributaria podría considerar que la actividad es prestada para diferentes proyectos – anulando la posibilidad de que sea calificada como un EP de Servicios en el país–, pese a que los servicios sí serían prestados para un mismo proyecto. Asimismo, no debe olvidarse que este criterio discrecional también se aplicará para determinar la fehaciencia y causalidad de la documentación presentada, por lo que –una vez más– el proveedor no domiciliado se encontrará sujeto a la discrecionalidad de la autoridad tributaria.

En conclusión, si bien los modelos internacionales ayudan a interpretar la disposición del EP de Servicios, sigue existiendo un problema de interpretación por la inexistencia de una norma que regule su correcta interpretación.

1.3 Conflictos vinculados a la atribución de rentas y deducción de gastos. Una vez configurado un EP de Servicios conforme al numeral 3 del artículo 14-B de la LIR, es cuestión determinante tanto para el Estado de la fuente como para el nuevo contribuyente saber el monto sobre el cuál se calculará el impuesto respectivo –base imponible–, determinación que corresponde íntegramente al ordenamiento interno del Estado de la fuente.

Al respecto, y como hemos explicado en el Capítulo 1, para fines tributarios los EP válidamente configurados en el Perú –como el EP de Servicios– son tratados como personas jurídicas residentes con respecto a sus rentas de fuente peruana. En relación al tratamiento de personas jurídicas domiciliadas, la LIR contempla que podrán deducirse aquellos gastos que sean causales y fehacientes de acuerdo a lo establecido en el artículo 37 de la LIR.

Cabe precisar que el Modelo OCDE (2017) también hace referencia a la tributación sobre renta neta, señalando que las utilidades derivadas de actividades llevadas a cabo con motivos de la prestación de servicios deben ser gravadas teniendo en cuenta los gastos directos e indirectos en que se haya incurrido. En ese sentido, queda claro que la determinación de la base imponible será sobre renta neta, deduciendo los gastos que se encuentren vinculados a la generación de la renta del EP, así como los gastos administrativos, en cantidades razonables.

Por consiguiente, consideramos que la atribución de rentas y deducción de gastos es una cuestión meramente probatoria y de hechos, por lo que el nuevo contribuyente tendrá la ardua labor de demostrar a las autoridades fiscales de ambos Estados Contratantes por qué esa renta es atribuible al EP de Servicios y por qué considera que esos gastos son deducibles.

En ese sentido, el contribuyente estará sujeto a varios requerimientos de información por parte del Estado de la fuente y de Residencia a fin de verificar si esa atribución es correcta. Lo anterior puede derivar en una doble tributación, toda vez que la legislación interna del Estado de Residencia como la legislación del Estado de la fuente pueden determinar diferentes montos de gastos deducibles.

Adicionalmente, es importante mencionar que a nivel internacional se le concede garantías a los EP⁴⁰. Por ejemplo, el apartado 3 del artículo 24⁴¹ de los Modelos establece que los EP que una empresa de un Estado Contratante tenga en otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en dicho Estado de manera menos favorable que para las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades (Modelo OCDE, 2017) (Modelo ONU, 2011). Sumado a ello, el párrafo 40 de los Comentarios del artículo 24 del Modelo de la OCE (2017) señala que: “debe reconocerse a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir del beneficio imponible los gastos de explotación. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.” (p.182)

En consecuencia, el Estado peruano será el encargado de verificar si la determinación de la base imponible realizada por el contribuyente es correcta. Ahora bien, consideramos que dicha labor no solo se limitará a verificar los gastos ejecutados en su territorio, sino que, además, deberá revisar los gastos que el proveedor de servicios no residente haya realizado fuera del Estado de la fuente a fin de ejecutar el servicio. Por ejemplo, se deberá revisar la compra de materiales del proveedor de servicios antes del inicio de actividades, gastos generales de administración, entre otros.

Lo antes mencionado será una compleja labor para la autoridad fiscal, que tendrá que revisar la abundante documentación que el contribuyente le presente a fin de convencerla de que la determinación de la base es correcta y conforme al ordenamiento interno. Esta documentación estará sujeta, una vez más, a la interpretación de la autoridad tributaria, la cual podría verse limitada por la poca documentación que le llegue. Por lo anterior, es un reto para el Estado peruano determinar, verificar y atribuir las rentas y los gastos a los EP constituidos en el Perú. Reto que también enfrenta el nuevo contribuyente.

Cabe precisar que, la compleja labor y los problemas de interpretación que enfrenta el Estado peruano tiene como efecto indirecto la tributación sobre rentas brutas. Lo dicho anterior, tiene

⁴⁰ Cabe precisar que, los CDI suscritos por el Perú también recoge dichas garantías.

⁴¹ Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

como consecuencia que el proveedor de servicios no domiciliados pacte con el cliente peruano una cláusula de *gross up*, a fin de que no se vea afectado por una mala o excesiva determinación.

En conclusión, consideramos que el legislador peruano debería emitir una norma que regule el tratamiento de atribución de utilidades y fehaciencia de gastos en la figura del EP de Servicios, toda vez que con las normas actuales no existe un tratamiento igualitario a fin de asegurar una renta neta justa.

1.4 Obligación de llevar registros contables en el EP de Servicios. Como hemos mencionado anteriormente, una vez cumplido todos los requisitos del numeral 3 del artículo 14-B de la LIR, se configurará un EP de Servicios en el Perú, el cual tendrá que tributar por sus rentas de fuente peruana, teniendo el tratamiento de una persona jurídica para fines tributarios.

Dicho tratamiento, tiene como consecuencia directa –por no decir una obligación– que el EP de Servicios se ve en la necesidad de obtener sus libros contables, preparar balances financieros a finales de cada ejercicio, entre otras obligaciones; a fin de llevar una contabilidad completa, de acuerdo a la LIR. Sin embargo, consideramos que dicha exigencia no parece ser acorde con la finalidad del EP de Servicios.

En ese sentido, la obligación de obtener registros o libros contables es una disposición abusiva para la figura del EP de Servicios, toda vez que para ejecutar el servicio mediante un EP no siempre se requerirá de un lugar fijo de negocio, activos fijos, intangibles, entre otros; que justifiquen más costos administrativos.

El legislador peruano no debe perder de vista, que esta figura es especial a todos los tipos de EP regulados justamente por su naturaleza de prestación de servicio; no obstante, la normativa actual no contribuye a su practicidad.

1.5 ¿La persona jurídica peruana beneficiada por el servicio está libre de responsabilidad? A simple vista pareciera que la persona jurídica peruana (quién contrató al proveedor de servicios no domiciliado), tras la incorporación del EP de Servicios en nuestra legislación interna, ya no tiene ninguna responsabilidad frente a la autoridad fiscal, toda vez que ahora el proveedor de servicios no domiciliado es un contribuyente. Sin embargo, y como

hemos desarrollado hasta el momento, la figura del EP de Servicios sigue generando problemas de interpretación como consecuencia de la falta de regulación.

El principal problema de interpretación que enfrenta la persona jurídica peruana tras la incorporación del EP de Servicios es no saber hasta cuándo debe retener y pagar el Impuesto a la renta por el no domiciliado al fisco peruano. Ello es consecuencia, de la falta de claridad del cómputo de los 183 días para determinar existencia del EP de Servicios en el Perú.

En ese sentido, de esta falta de claridad se evidencia la incertidumbre en la que vive la persona jurídica peruana usuaria del servicio frente a otras obligaciones no menores. Por ejemplo, no se sabe hasta cuándo retendrá y abonará al fisco peruano el Impuesto a la renta por la prestación de un servicio de un no domiciliado, entre muchas más.

De acuerdo con lo desarrollado en el presente acápite desde la perspectiva del Estado de la fuente, podemos concluir que, si bien la incorporación de la figura del EP de Servicios en nuestra legislación es un cambio importantísimo, esta incorporación no soluciona todos los problemas de aplicación e interpretación que se generan, cuando en la práctica, se configura el EP de Servicios en el Perú. Por dicho motivo se necesita con prontitud la norma correspondiente.

2. Desde la perspectiva del Estado de la Residencia⁴²

2.1 Problemas de interpretación en la eliminación de la doble tributación. Como hemos repetido a lo largo de este trabajo, gracias al DL N° 1424, ahora se puede configurar válidamente un EP de Servicios en el ordenamiento peruano –suscrito o no un CDI– lo cual tiene como efecto que dicho EP tribute como si fuera una persona jurídica residente, afecta al Impuesto a la renta de tercera categoría, entre otras obligaciones.

Ahora bien, el impuesto pagado por el nuevo contribuyente debería ser considerado como crédito contra impuestos en su Estado natal, con la finalidad de eliminar la doble tributación. Sin embargo, puede darse el caso –sobre todo en países sin CDI– de que, producto de la legislación interna del otro Estado Contratante, no se considere como crédito el impuesto

⁴² Para fines del presente trabajo, el Estado de Residencia es el país del cual proviene el proveedor de servicios. Cabe precisar que se desarrollará las dificultades administrativas que el Estado de Residencia debe afrontar con la finalidad de eliminar la doble tributación.

pagado; sobre todo porque muchas veces los Estados Contratantes realizan la atribución de rentas de forma diferente.

Si bien es cierto, los artículos 7 y 23 de los modelos internacionales tienen como finalidad mitigar o, mejor dicho, eliminar la doble tributación producto de las relaciones comerciales entre sujetos de diferentes Estados, esta no siempre se cumple.

El Modelo OCDE (2017) precisa que el Estado de Residencia puede argumentar que el Estado de la fuente no ha interpretado correctamente las disposiciones del CDI suscrito. Por ejemplo, el mayor problema ya antes mencionado es en qué momento un proveedor de servicio configura válidamente un EP de Servicios en el Estado de la fuente.

La cuestión antes planteada podría responderse de formas diferentes de acuerdo a quién la interprete: i) El Estado de la fuente puede considerar que el proveedor de servicio no residente configuró válidamente un EP de Servicios en su territorio, o ii) El Estado de Residencia puede considerar que el proveedor de servicio residente no configuró un EP de Servicios. En este segundo supuesto, el Estado de Residencia considerará que tiene potestad tributaria sobre las rentas o utilidades generadas por el proveedor de servicios en el Estado de la fuente (Yañez, 2012). Lo antes planteado se refuerza cuando el Modelo OCDE (2017) precisa que el Estado de Residencia no se encuentra obligado a estar de acuerdo con la interpretación que el Estado de la fuente realice del CDI.

Sin embargo, el Modelo OCDE (2017) también señala que, cuando exista un conflicto entre el monto o la atribución de las utilidades generadas por el proveedor de servicio no domiciliado, se deberá aplicar el procedimiento amistoso establecido en el artículo 25⁴³, a fin de solucionar cualquier controversia.

⁴³ Artículo 25.- Procedimiento amistoso

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

En consecuencia, si bien existe el procedimiento amistoso para solucionar los conflictos entre Estados Contratantes, consideramos que estos problemas de interpretación podrían evitarse si existiera una norma que defina los términos y establezcan las condiciones a aplicar cuando se configure un EP de Servicios en el Perú, aplicable incluso cuando ambos Estados no tengan un CDI suscrito.

2.2 Base imponible sobre la cual se eliminará la doble tributación. Al respecto, el presente problema de interpretación guarda mucha relación con el acápite anterior, ya que, al existir problemas de interpretación con respecto a la eliminación de la doble imposición, este se refleja directamente en la determinación de la base imponible.

El Modelo OCDE (2017) precisa que, de conformidad con los artículos 23A⁴⁴ y 23B⁴⁵, el Estado de Residencia debe evitar gravar las utilidades atribuibles al EP o, en todo caso, deberá otorgarle un crédito tributario en relación al impuesto pagado en el Estado de la fuente por dichas utilidades. De esta forma, el Estado de Residencia evitará la doble tributación de conformidad con el apartado 2 del artículo 7.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4 A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando, a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado 1.

⁴⁴ Dicho artículo regula el Método de Exención que consiste en que cuando un sujeto del Estado de Residencia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición por el otro Estado Contratante o Estado de la fuente, el Estado de Residencia deberá dejar exentas dichas rentas o elementos patrimoniales, admitiendo su deducción.

⁴⁵ Dicho artículo recoge el Método de Imputación o de Crédito Fiscal que establece que cuando el sujeto residente en el Estado de Residencia obtenga rentas que puedan estar afectas a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado de Residencia admitirá la deducción en el impuesto sobre la renta de ese sujeto por un importe igual al impuesto pagado en el Estado de la fuente. Adicionalmente, precisa que dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de la deducción.

Sin embargo, está no es una tarea fácil, ya que como señala Yañez (2012):

Inclusive cuando el monto de las utilidades atribuidas al EP sea el mismo para cada estado, el monto a ser incluido en la base imponible que será gravada por cada Estado en un período determinado podría ser diferente como resultado de sus legislaciones internas, tales como el reconocimiento de renta y la deducción de gastos. (p.70)

Asimismo, Yañez (2012) señala que muchos CDI tienen problemas para cumplir con la eliminación de la doble tributación, ya que, a pesar de estar obligados a utilizar los mismos principios para el cómputo de utilidades, esto no siempre llevará a determinar el mismo monto de las utilidades atribuibles al EP.

En consecuencia, los problemas de interpretación referidos a la atribución de utilidades para determinar el monto correspondiente a cada Estado, también afectará al contribuyente o proveedor de servicios no domiciliado, situación que contribuye a la doble imposición, en vez de eliminarla.

Por lo antes expuesto, podemos concluir que el Estado de Residencia tendrá, al igual que, el Estado de la fuente, un gran trabajo a fin de validar si las utilidades atribuibles a los EP son correctas. Ello dependerá de la información y/o documentación brindada por el Estado de la fuente y por el contribuyente, la que muchas veces no es precisa.

Capítulo 5

Posibles soluciones a los problemas no resueltos por el Decreto Legislativo N° 1424

Como hemos desarrollado a lo largo de la presente investigación, la figura del EP de Servicios fue incorporada al ordenamiento interno mediante el DL N° 1424. Dicha incorporación tiene como consecuencia la creación de un nuevo contribuyente.

Sin embargo, dicha incorporación es insuficiente para la correcta aplicación del EP de Servicios en el Perú. La falta de predictibilidad en la regulación del EP de Servicios trae como consecuencia problemas de interpretación –desarrollados en el Capítulo 4–, que la doctrina nacional intenta solucionar.

A continuación, propondremos soluciones a los principales problemas generados por la configuración del EP de Servicios en el Perú:

(i) ¿Desde cuándo se configura para efectos del impuesto a la renta un EP de Servicios en el Perú?

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo de investigación, el DL N° 1424 solo incorpora el supuesto de hecho en la legislación doméstica sin ninguna disposición adicional sobre su correcta aplicación. Por ello, la principal duda que surge en la doctrina nacional es saber desde cuándo se configura un EP de Servicios para efectos de la LIR.

En ese sentido, consideramos que existen tres opciones, desde i) el primer día en que la empresa no domiciliada inició actividades, ii) el día 184 debiendo la empresa no domiciliada regularizar el período de 183 días anteriores o iii) el día 184 en adelante debiéndose tratar el período de 183 días anterior como el aplicable a una empresa no domiciliada.

La primera opción señala que se considera un EP de Servicios desde el primer día de ejecutado el servicio en el Estado peruano. Ello, debido a que muchos son de la opinión que el proveedor de servicios no domiciliado realizó su planeamiento tributario donde advirtió que iba a permanecer en el Perú por más de 183 días. En consecuencia, y con la finalidad de evitar

incurrir en infracciones relacionadas al cumplimiento de obligaciones tributaria, prefiere realizar el trámite de inscripción en el RUC desde el día 01 de prestado el servicio.

La segunda opción señala que el proveedor de servicios adquiere la calificación del EP por prestación de servicios a partir del día 184 de ejecutado el servicio en el Perú. Sin embargo, como dicha calificación es *ex post*, para efectos de la determinación del Impuesto a la renta es desde iniciada la actividad empresarial, por lo que, tendrá que regularizar los 183 días anteriores; es decir, tendrá que presentar las declaraciones no presentadas durante esos casi seis meses, cancelar multas e intereses, entre otras obligaciones.

Finalmente, la tercera opción nos dice que se considerará para efectos de la LIR un EP por prestación de servicios a partir del día siguiente de haber permanecido en el país por 183 días calendario en un periodo cualquier de doce meses. En tal sentido, a partir del día 184 el proveedor de servicios no domiciliado se considerará un contribuyente para fines del Impuesto a la renta, teniendo que tributar desde ese día en adelante como tal, por lo que, tendrá que tramitar su propio RUC, presentar sus declaraciones mensuales, declaraciones anuales, sus comprobantes de pago, etc.

Por consiguiente, los 183 días anteriores tendrán el tratamiento de una prestación de servicios por parte de un no domiciliado –como una asistencia técnica– en el Perú. En tal sentido, el cliente peruano será el responsable de retener y pagar el Impuesto a la renta correspondiente al fisco peruano siendo el único que responderá ante cualquier incumplimiento o infracción.

Como podemos observar de las tres opciones antes planteadas, la más conservadora es la primera, toda vez que esta es menos gravosa para el proveedor de servicios no domiciliado al no verse afectado con multas e intereses moratorios ante la falta de claridad de la norma interna. Además de ello, consideramos que esta posición contribuye a la inversión extranjera en el Perú.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, no debemos olvidar los criterios expuestos en los Comentarios del Modelo OCDE. En ese sentido, el párrafo 34 del artículo 5 de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) señala lo siguiente:

Cuando un lugar de negocios que, en un principio, se concibió, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado un establecimiento permanente, pero se mantiene de hecho durante un período cuya duración no permita atribuirle un carácter temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente, en un establecimiento permanente. (p.124) (El subrayado es nuestro)

En esa misma línea, el párrafo 44 del mismo artículo de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) afirma que: “Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia su actividad por medio de un lugar fijo de negocio. Esto ocurre desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, la actividad para la que este servirá permanentemente”. (pp.127-128).

Adicionalmente, el párrafo 54 al artículo 5 de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) precisa que: “una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, lo que incluye los trabajos preparatorios, en el país donde va a realizarse la construcción, por ejemplo, si instala una oficina de planificación para la construcción”. (p.130) (El subrayado es nuestro)

Si bien es cierto, los párrafos antes mencionados hacen referencia a un lugar fijo de negocio u obra, debemos considerar el espíritu de los Comentarios e interpretarlo para la figura del EP de Servicios; en ese sentido, podemos afirmar que para la OCDE el EP de Servicios se configura desde el día 01 de realizada la prestación del servicio en el otro Estado Contratante; por lo que, el conteo de los 183 días debe realizarse desde el día 01 en que el proveedor de servicios no domiciliado inicie la prestación del servicio en el Perú a favor del cliente.

En conclusión, somos de la opinión que la primera opción es la mejor solución ante la ausencia de regulación en el tema, siendo la más conservadora.

(ii) ¿Sólo se tomará en cuenta los días de presencia efectiva del contribuyente no domiciliado en el Perú, ya sea por duración de actividad o presencia física del personal, descartándose de dicho cómputo las actividades realizadas en el exterior y la duración del contrato?

A fin de poder responder esta pregunta, citaremos algunos criterios dados por la OCDE. En ese sentido, el párrafo 143 del artículo 5 de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) señala lo siguiente:

Tal imposición no debe incluir la de los servicios prestados fuera del territorio de un Estado y debe aplicarse únicamente a los beneficios procedentes de esos servicios más que a los pagos efectuados por los mismos. Igualmente, debe existir un nivel de presencia mínima en un Estado antes de permitir su imposición. (p.156)

Asimismo, el párrafo 152 del mismo artículo de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) señala que la *alternative provision*:

Se aplica únicamente a los servicios prestados en un Estado por una empresa extranjera. El hecho de que los servicios en cuestión se presten o no a un residente del Estado no tiene relevancia; lo que determina la aplicabilidad de la cláusula es que los servicios se presten en el Estado a través de una persona física presente en él. (p.158)

Sumado a ello, el párrafo 160 del artículo 5 de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) señala que siempre que al menos una persona física esté prestando el servicio en el otro Estado Contratante, y la persona física esté presente en dicho Estado, se considerará para el período o períodos.

Como podemos observar, para el cómputo de los 183 días se deberá considerar los días de presencia física del contribuyente no domiciliado prestando el servicio en el Perú, por lo que no se deberá considerar para el cómputo de días, los servicios prestados fuera del Perú.

Cabe precisar que, a través del Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000, de fecha 31 de julio de 2009, –desarrollado en el Capítulo 1–, se le consulta a la SUNAT si una correcta interpretación del cómputo de los 183 días del apartado b) del literal 3 del artículo 5 del CDI Perú-Chile es que en ningún supuesto se sumen los días laborados en Chile con días laborados en Perú. En dicha ocasión, la SUNAT concluyó lo siguiente:

La contabilización de los 183 días alude al tiempo de duración de la prestación de servicios efectuado por una empresa en 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. (SUNAT, 2009, p.6)

En consecuencia, y conforme a los criterios antes expuestos, consideramos que para el cálculo de los 183 días solo deben considerarse los días laborados en el Perú; es decir, en el Estado de la fuente.

(iii) ¿Se consideran los servicios subcontratados por el proveedor no domiciliado para el cálculo de 183 días establecido el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR?

A fin de poder contestar esta pregunta, analizaremos algunos criterios establecidos en los Comentarios del Modelo OCDE (2017), que si bien están relacionados a las obras de construcción, consideramos que son plenamente aplicables para los EP de Servicios por interpretación. En ese sentido, el párrafo 54 del artículo 5 señala lo siguiente:

Una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, lo que incluye los trabajos preparatorios, en el país donde va a realizarse la construcción, por ejemplo, si instala una oficina de planificación para la construcción. Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata todo el proyecto o partes del mismo a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como tiempo empleado por el contratista general del proyecto de construcción a los efectos de determinar si este dispone de un establecimiento permanente. (pp. 130-131)

Por su parte, el párrafo 55 del mismo artículo precisa lo siguiente:

Por regla general, la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminen o se abandonan definitivamente. Por tanto, el tiempo durante el cual el contratista o subcontratista verifica la construcción o sus instalaciones normalmente se incluirá en la duración de la obra (...). No puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. Las interrupciones estacionales, o por otra causa, deben incluirse en el

cálculo de la duración de la obra. Las interrupciones estacionales incluyen las debidas al mal tiempo. (p.131)

Al respecto, Gildemeister (2009) habla sobre la figura del subcontratista señalando que:

Compartimos la observación efectuada por el Eguinoa cuando afirma lo siguiente: En el tema de la subcontratación hay tendencias a considerar que el contratista general no tiene Establecimiento Permanente si la totalidad de la obra ha sido subcontratada. Ello, sin embargo, supone el ignorar la definición del Establecimiento Permanente, así como su finalidad, ya que es el contratista principal quien debe responder ante el propietario residente, siendo a tal efecto intrascendente que realice por sí mismo la obra o la subcontrate. En definitiva, el contratista principal percibe el beneficio de la realización de la obra con una duración superior a doce meses, aunque lo obtenga a través del subcontratista. (p.11) (El subrayado es nuestro)

Complementando lo anterior, consideramos que la posición antes mencionada encuentra sustento en la doctrina, toda vez que no es requisito *per se* en la actividad empresarial, que la misma sea realizada o ejecutada directamente por la empresa contratada. Es así que García (1996) señala lo siguiente:

Resulta totalmente indiferente quién lleva a cabo materialmente la actividad, el elemento decisivo para atribuir la actividad a un determinado sujeto pasivo consiste en la asunción del riesgo que comparta la ordenación por cuenta propia de la actividad desarrollada. Aunque la actividad se desempeñe materialmente por un tercero, no le será imputable la misma en la medida en que la desempeñe en nombre de otra persona, que es la que verdaderamente asume la actividad y los riesgos derivados de la misma; en consecuencia, será la persona que en definitiva asuma el riesgo la que deba considerar como titular de aquella realización efectiva del ejercicio empresarial. (p.152) (El subrayado es nuestro)

Adicionalmente, García (1996) precisa que:

La realización de la actividad en un lugar ajeno no debe impedir la imputabilidad de la actividad a aquella persona que en último término es responsable de su realización. La

existencia del establecimiento debe entenderse referida en todo caso a la persona que asume el riesgo; dicho de otro modo, la persona que ordena los medios de producción es el sujeto pasivo del que debe predicarse la existencia de un establecimiento permanente. (p.152)

Además de lo antes expuesto, no debemos olvidar el criterio de la SUNAT en el informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000⁴⁶ en relación a este tema; que si bien, el caso expuesto por la SUNAT era sobre la subcontratación de empresas asociadas, consideramos que lo importante es la lógica detrás, la cual es que se deben sumar las actividades subcontratadas siempre que sean prestadas para un mismo proyecto y estas tengan conexión.

En consecuencia, y de conformidad con los Comentarios del Modelo OCDE (2017), la doctrina tributaria analizada y el criterio de SUNAT, podemos inferir que las actividades subcontratadas podrán sumarse al cómputo del plazo de los 183 días siempre que guarden conexión con la actividad prestada.

(iv) ¿Se tomarán en cuenta para efectos del cómputo de 183 días las interrupciones temporales causadas por razones climáticas, falta de materiales, huelgas, hechos calificados como un caso fortuito o fuerza mayor o, cualquier otro factor exógeno?

Como hemos mencionado anteriormente, el párrafo 55 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE (2017) establece que no puede considerarse que una obra ha concluido cuando las acciones son interrumpidas temporalmente; en ese sentido, afirma que las interrupciones estacionales o por otra causa, deben incluirse en el cómputo de la obra.

Además, el mismo párrafo del Modelo OCDE (2017) señala que: “las interrupciones estacionales incluyen las debidas al mal tiempo. Las interrupciones temporales pueden estar motivadas, entre otras razones, por falta de materiales o dificultades con la mano de obra”. (p.131) (El subrayado es nuestro)

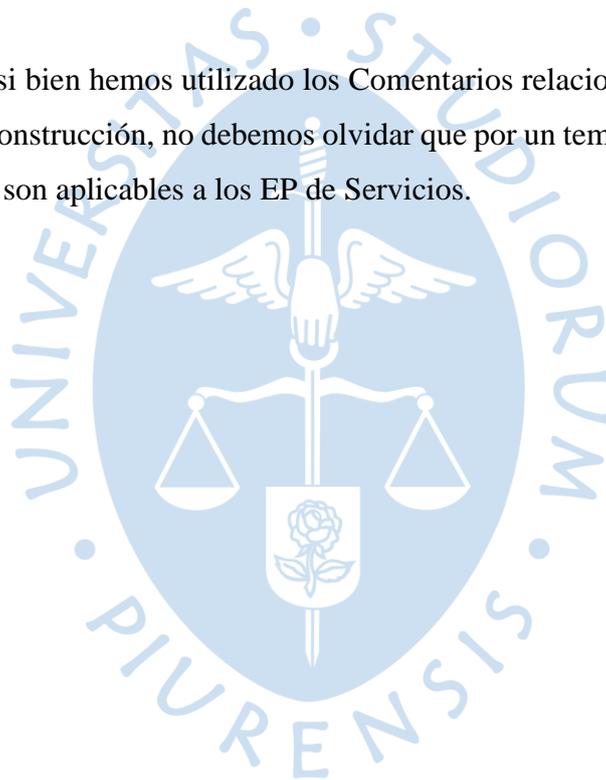
Por su parte, el párrafo 157 de los Comentarios del Modelo OCDE (2017) indica que la fórmula aplicable al cálculo de los días de presencia física establecido para trabajadores independientes debe ser aplicado para los días de presencia física de los EP de Servicios. En

⁴⁶ Informe desarrollado en el numeral 1 del Capítulo 1.

ese sentido, el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE (2017) señala que se incluyen para el cómputo de 183 días “las interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre patronal, demoras en la recepción de suministros, baja por enfermedad)” (p.312) (El subrayado es nuestro)

En ese sentido, podemos observar cómo la OCDE considera que se deben incluir dentro del cálculo de los 183 días las interrupciones temporales, estacionales o las ocurridas por “otras causas”, no estableciendo una lista taxativa. En su lugar, la OCDE deja abierta la posibilidad a que se incluyan dentro del cómputo de 183 otros hechos o circunstancias que se generen durante la prestación del servicio, como los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor.⁴⁷.

Cabe precisar que, si bien hemos utilizado los Comentarios relacionados a la configuración de un EP por obra de construcción, no debemos olvidar que por un tema de interpretación, estas disposiciones también son aplicables a los EP de Servicios.



⁴⁷ **Caso fortuito o fuerza mayor**

Artículo 1315.- Caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.

Conclusiones

Primera: Por muchos años, existió un problema de interpretación relacionado a la configuración de un EP de Servicios en el Perú. La SUNAT sostenía que la aplicación de un CDI en el país creaba un nuevo contribuyente en nuestra legislación interna, posición que era contraria a la adoptada por la doctrina nacional, creando así incertidumbre jurídica. La Administración Tributaria, lejos de poder subsanar la falta de incorporación del EP de Servicios en nuestro ordenamiento, emitió una serie de informes que, en vez de contribuir a la interpretación, causaron mayor confusión, lo cual era totalmente discutible. Sin embargo, dicha situación cambió con la publicación del DL N° 1424, que no solo incorpora la definición de EP en la LIR, sino que, además, incorpora la figura del EP de Servicios.

Segunda: La incorporación del EP de Servicios en la norma tributaria peruana es un cambio importantísimo, toda vez que, gracias a esta incorporación, se crea un nuevo contribuyente para efectos de la LIR, el cual tributará por sus rentas de fuente peruana. Asimismo, dicha incorporación, permite que se configure válidamente un EP de Servicios en el Perú. Cabe precisar que, gracias a dicha incorporación, para el Perú existirá un EP de Servicios de acuerdo con lo señalado por el artículo 14-B de la LIR, sin importar el país del cual provenga el proveedor de servicios no domiciliado.

Tercera: La incorporación del EP de Servicios en la LIR, tiene como finalidad adecuar la legislación nacional a los CDI celebrados por el Perú –con Chile, Canadá, México, Corea, Suiza y Portugal–, teniendo la misma regla que la establecida en el artículo 14-B incorporado por el DL N° 1424, salvo el CDI Perú-Brasil.

Cuarta: De acuerdo a lo desarrollado a lo largo de este trabajo, queda demostrado que la incorporación del EP de Servicios mediante el DL N° 1424 es positivo para el Perú. Sin embargo, y a pesar de lo positivo de dicha incorporación, esta es insuficiente toda vez que aún siguen existiendo problemas sin resolver, tales como: ¿Desde cuándo se considera para efecto de la LIR un EP de Servicios? ¿Hasta cuándo la persona jurídica peruana, quién solicitó el servicio, deberá retener y pagar al fisco peruano el Impuesto a la renta por el no domiciliado?, entre otras.

Quinta: Además de los problemas de interpretación, se esperaba que el legislador peruano mediante el DL N° 1424, solucione innumerables interrogantes que se habían generado a lo largo de los años; sin embargo, no lo hizo. En consecuencia, el presente trabajo da como aporte jurídico, las siguientes soluciones a los principales problemas por solucionar: **i)** ¿Desde cuándo se configura para efectos del Impuesto a la renta un EP de Servicios en el Perú? Desde el día 01 de realizada la prestación del servicio en el Perú, **ii)** ¿Sólo se tomará en cuenta los días de presencia efectiva del contribuyente no domiciliado en el Perú, ya sea por duración de actividad o presencia física del personal, descartándose de dicho cómputo las actividades realizadas en el exterior y la duración del contrato? Para el cálculo de los 183 días solo se deberán considerar los días laborados en el Perú; es decir, en el Estado de la fuente, **iii)** ¿Se consideran los servicios subcontratados por el proveedor no domiciliado para el cálculo de 183 días establecido el numeral 3 del artículo 14-B de la LIR? De acuerdo con los Comentarios del Modelo OCDE, la doctrina tributaria y el criterio de SUNAT, se puede inferir que las actividades subcontratadas podrán sumarse al cómputo del plazo de los 183 días siempre que guarden conexión con la actividad prestada y **iv)** ¿Se tomarán en cuenta para efectos del cómputo de los 183 días las interrupciones temporales causadas por razones climáticas, falta de materiales, huelgas, hechos calificados como un caso fortuito o fuerza mayor o, cualquier otro factor exógeno? La OCDE considera que se deben incluir dentro del cálculo de los 183 días las interrupciones temporales, estacionales o las ocurridas por “otras causas”, no estableciendo una lista taxativa. En su lugar, la OCDE deja abierta la posibilidad a que se incluyan dentro del cómputo de los 183 días otros hechos o circunstancias que se generen durante la prestación del servicio, como los supuestos de casos fortuito o fuerza mayor.

Referencias bibliográficas

- Congreso de la República. (26 de noviembre de 1992). Autoriza al Ministro de Economía y Finanzas a negociar y suscribir convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria. (Decreto Ley N° 25883). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Durán, L. A. (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 rentas empresariales de sujetos no domiciliados. En IFA-Perú. (Ed). *CDIs Convenios para Evitar doble imposición tributaria* (pp. 409-468). Lima, Perú: Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.
- García, F. (1996). *El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico – Tributario Internacional de la Imposición Societaria*. España: Editorial Tecnos.
- Gildemeister, A. (2008). Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos: Una urgente necesidad. La experiencia española. En IFA-Perú. (Ed). *CDIs Convenios para Evitar doble imposición tributaria* (pp. 469-503). Lima, Perú: Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.
- Gildemeister, A. (2009). *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanente*. Lima: Fondo Editorial de la Pontífice Universidad Católica del Perú.
- Massari, G. (2008). El estatus legal de los comentarios al modelo de convenio OCDE y su aplicación en el caso peruano. En IFA-Perú. (Ed). *CDIs Convenios para Evitar doble imposición tributaria* (pp. 571-598). Lima, Perú. Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (08 de diciembre de 2004). Aprueban Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Ministerio de Economía y Finanzas. (21 de setiembre de 1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la renta. (Decreto Supremo N° 122-94-EF). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Ministerio de Economía y Finanzas. (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe/web/main.asp>
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (01 de marzo de 2014). Ratifican “Convenio entre la República de Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y el Patrimonio” y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 008-2014-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Suiza_DT.pdf

- Ministerio de Relaciones Exteriores. (05 de febrero de 2003). Ratifican Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio suscrito con el Gobierno de Canadá y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 022-2003-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Canada_DT.pdf
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (06 de marzo de 2014). Ratifican “Convenio entre la República de Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos a la Renta” y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 009-2014-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Portugal_DT.pdf
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (16 de enero de 2014). Ratifican Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 003-2014-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Mexico_DT.pdf
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (17 de enero de 2003). Ratifican Convenio con Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 005-2003-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (27 de febrero de 2014). Ratifican Convenio entre la República de Corea y la República de Perú para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y su Protocolo. (Decreto Supremo N° 004-2014-RE). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Corea_DT.pdf
- Organización de las Naciones Unidas. (1979). *Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*. Recuperado de https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/Manual_TaxTreaties1979.pdf
- Organización de las Naciones Unidas. (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Revisión 2011. Recuperado de https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Organización de las Naciones Unidas. (2017). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Recuperado de https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2016). *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. Recuperado de

<https://www.oecd.org/tax/treaties/bEP-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2008). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page1
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2017*. Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (s.f.). *La OCDE*. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>
- Perú. Congreso de la República (1993). *Constitución Política del Perú*. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Poder Ejecutivo. (13 de setiembre de 2018). Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la renta. (Decreto Legislativo N° 1424). *Diario oficial El Peruano*. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Poder Ejecutivo. (2018). *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1424 – Proyecto de Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la renta*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1424.pdf>
- Salassa, R. (2014). El tratamiento de los beneficios empresariales según el modelo de convenio OCDE 2010 y su repercusión para la red chilena de convenios de doble imposición. *Revista De Derecho (Coquimbo. En línea)*, 21(1), 253-278. Recuperado de <https://revistaderecho.ucn.cl/article/view/1892>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) (2006). *INFORME N° 039-2006-SUNAT/2B0000*. Recuperado de <http://www.SUNAT.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0392006.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) (2010). *INFORME N° 040-2010-SUNAT/2B0000*. Recuperado de <http://www.SUNAT.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i040-2010.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) (2009). *INFORME N° 150-2009-SUNAT/2B0000*. Recuperado de <http://www.SUNAT.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i150-2009.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) (2019). *INFORME N° 178-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i178-2019-7T0000.pdf>
- Tribunal Fiscal. (14 de mayo de 2014). *Resolución N° 03041-A-2014*. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_03041.pdf

Tribunal Fiscal. (27 de abril de 2004). *Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-10*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2004/acuerdo/10-2004.pdf

Yañez, L. (2008). Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los convenios para evitar la doble imposición a la luz de la legislación interna peruana. En IFA-Perú. (Ed). *CDIs Convenios para Evitar doble imposición tributaria* (pp.711-739). Lima, Perú. Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.

Yañez, L. (2012). Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién? *Cuadro Tributario: Edición dedicada íntegramente al Primer Premio Latinoamericano de IFA*, (32), 13-124. Recuperado de http://ifa.pe/uploads/articles/1672_01_CT32_LYS.pdf

Zuzunaga, F. (2008). Ponencia General: Ponencia General. En IFA-Perú. (Ed). *CDIs Convenios para Evitar doble imposición tributaria* (pp. 293-385). Lima, Perú. Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.

