

# Servicios Empresariales Prestados por No Domiciliados



## **OSCAR PICÓN GONZÁLEZ**

Abogado por la Universidad de Lima.  
Magister en Finanzas por la Universidad del Pacífico.  
Máster en Tributación Internacional por la Universidad de Florida.  
Ex Vocal del Tribunal Fiscal en el Ministerio de Economía y Finanzas.  
Profesor en la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima y de la Maestría de Finanzas de ESAN.

### **SUMARIO:**

- I. Introducción.
- II. RFP por servicios empresariales.
  - 1. Aspectos generales.
  - 2. Gastos en el exterior.
- III. Servicios prestados en Perú.
  - 1. Servicios empresariales sin establecimientos permanentes.
  - 2. CDI aplicables.
- IV. Servicios utilizados en Perú.
  - 1. Asistencia técnica en la LIR.
  - 2. CDI aplicables.
- V. Conclusiones.

Desde la óptica de la tributación internacional podemos considerar fundamentalmente dos tipos de operaciones: las que realizan los extranjeros en el Perú y las efectuadas por peruanos en el exterior. El presente artículo está enfocado al análisis de las primeras y más específicamente al tema de servicios empresariales, para lo cual comentaremos las disposiciones pertinentes de nuestro Impuesto a la Renta y de los convenios de doble imposición vigentes en Perú.

## I. INTRODUCCIÓN

En un mundo donde las fronteras son cada vez menos relevantes y la interrelación entre los países se ha vuelto un tema cotidiano, muchas veces nos ponemos a pensar si es que los esquemas tributarios tradicionales, territorialistas en esencia, son más parte del pasado que de nuestro futuro.

No obstante estas ideas que pueden llevarnos al análisis de postulados vanguardistas en materia tributaria, pero desde algunas ópticas "utópicas", el propósito de este artículo no es precisamente explorar tales propuestas sino más bien enfocarnos en nuestro sistema tributario vigente y dentro de éste, en las normas orientadas a regular transacciones internacionales.

Desde esa óptica podemos dividir tales transacciones en dos grandes grupos: (i) aquellas realizadas en nuestro país por sujetos no domiciliados y (ii) las desarrolladas en el exterior por contribuyentes domiciliados en Perú. En el presente trabajo analizaremos el primer grupo, centrándonos en la prestación de servicios empresariales.

Así, el Capítulo II de este artículo está orientado a revisar algunos conceptos generales en torno a los servicios empresariales que generan rentas de fuente peruana.

En el Capítulo III veremos las principales disposiciones legales peruanas aplicables para

determinar el impacto tributario sobre servicios prestados en territorio peruano, a los cuales denominaremos "comunes". En este capítulo igualmente comentaremos las principales regulaciones sobre la materia contenidas en los convenios de doble imposición (en adelante, CDI) vigentes en nuestro país.

En el Capítulo IV comentaremos los principales aspectos de nuestra legislación interna y de los CDI vigentes, aplicables a servicios utilizados económicamente en el país, a los cuales denominaremos "especiales".

Finalmente, en el Capítulo V expondremos nuestras conclusiones con referencia al tema tratado en este trabajo.

## II. RENTAS DE FUENTE PERUANA POR SERVICIOS EMPRESARIALES

### 1. Aspectos generales.

Los diversos esquemas de Impuesto a la Renta operan fundamentalmente bajo una combinación de criterios de imputación que permiten a un país determinar a quién, cuándo y qué conceptos someter a su poder impositivo.

Los criterios que típicamente se combinan tienen que ver con un aspecto subjetivo (la residencia o nacionalidad del sujeto) y otro objetivo (lugar en que se considera generada una renta). De esta forma se suele indicar que los residentes de un país tributan sobre sus rentas de fuente mundial, es decir, por lo que generan tanto dentro como fuera del territorio nacional, mientras que los no residentes lo hacen sobre sus rentas de fuente local, lo que equivale a las generadas dentro o atribuidas al país que aplica sus normas de Impuesto a la Renta.

Perú no es la excepción a ese esquema general, de tal manera que conforme a lo dispuesto por el Artículo 6 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta<sup>1</sup> (en adelante, LIR), este tributo grava

1. Texto Único Ordenado (TUO) aprobado por Decreto Supremo 179—2004—EF publicado el 8 de diciembre de 2004.

a los sujetos domiciliados por su renta de fuente mundial, mientras que a los sujetos no domiciliados los grava exclusivamente por sus rentas de fuente peruana (en adelante, RFP).

Asumiendo para fines de este artículo que estamos en presencia de sujetos no domiciliados, nos centraremos en el criterio de la fuente, para lo cual debemos partir de la premisa que nuestra legislación define qué es renta de fuente peruana pero no hace lo mismo con las rentas de fuente extranjera, lo que nos lleva a emplear definiciones de carácter negativo, es decir, lo que no califica como renta de fuente peruana será renta de fuente extranjera y por tanto no estará gravada en cabeza de un no domiciliado. Las reglas básicas en esta materia las encontramos en los Artículos 9 al 12 de la LIR.

Enfocándonos en la prestación de servicios empresariales, los incisos e), i) y j) del Artículo 9 de la LIR, definen como renta de fuente peruana a las siguientes:

- Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.
- Las obtenidas por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Conforme a lo indicado podemos inferir que a efectos de atribuir una fuente productora en materia de servicios, existen dos grandes criterios en nuestra LIR: (i) el lugar de prestación o ejecución y (ii) el lugar de utilización económica o consumo. En el presente capítulo nos centraremos en los primeros y dentro de éstos, en los servicios empresariales.

## 2. Gastos en el exterior.

La regla general en materia de rentas de fuente extranjera y rentas de fuente peruana, es que deben ser tratadas de manera separada por los

contribuyentes domiciliados en el país, quienes atribuyen a unas y otras los respectivos gastos con la finalidad de establecer la cuantía de sus rentas netas.

De esta forma, los primeros dos párrafos del Artículo 51—A de la LIR señalan que:

*“A fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera.”*

Es más, sólo en la medida que el resultado correspondiente a las rentas netas de fuente extranjera sea positivo, este monto debe ser sumado a las de fuente peruana, tal como lo indica el Artículo 51 de la LIR:

*“Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultará una renta neta, la misma se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los Artículos 49 y 50 de esta ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.”*

Si bien las normas del Impuesto a la Renta presumen que los gastos incurridos en el exterior están vinculados a rentas de fuente extranjera, esta presunción no es absoluta y podría ser que tales gastos estén total o parcialmente relacionados con la generación de rentas de fuente peruana. Esta vinculación debe ser materia de probanza y en el caso de gastos imputados parcialmente a la generación de ambos tipos de renta, el contribuyente debe aplicar adicionalmente la fórmula de prorrata de gastos a que alude el Artículo 51—A de la LIR y desarrolla el Artículo 29—B de su reglamento.

En cualquier caso, ya que los gastos incurridos en el exterior no pueden estar sustentados con comprobantes de pago emitidos de acuerdo a las normas peruanas, el Artículo 51—A de la LIR señala lo siguiente:

*“Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.*

*El deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria — SUNAT.”*

Así, nuestra legislación permite que un gasto sea sustentado mediante comprobantes de pago emitidos en el exterior, siempre que cumpla con los requisitos indicados en el Artículo 51—A de la LIR.

### III. SERVICIOS PRESTADOS EN PERÚ

#### 1. Servicios empresariales sin establecimiento permanente.

De acuerdo a lo dispuesto por los Artículos 7, inciso e) y 14, inciso h) de la LIR, los establecimientos permanentes en el país de empresas no domiciliadas (en adelante, EP), califican como personas jurídicas domiciliadas que están gravadas únicamente por las RFP que obtengan. A mayor abundamiento, el Artículo 3 del Reglamento de la LIR aprobado por Decreto Supremo 122—94—EF, establece los distintos supuestos que generan establecimientos permanentes en nuestro país.

Como se puede apreciar, si bien los EP califican como entidades domiciliadas, sólo están gravados por las RFP que obtengan, por lo que será relevante el análisis de las definiciones

contenidas en los Artículos 9 al 12 de la LIR; sin embargo, a los EP no les serán aplicables otras regulaciones específicas vinculadas a RFP obtenidas por contribuyentes no domiciliados, como deducciones para fijar renta neta, alícuotas, momentos de retención, entre otros, ya que a los EP resultan aplicables las mismas normas para determinar el IR de una empresa domiciliada en el país.

Identificada esta situación especial de los EP, pasaremos a revisar los principales aspectos involucrados en la prestación de servicios empresariales “comunes” por no domiciliados.

Como ya indicamos, el Artículo 9, inciso e) de la LIR establece que constituyen RFP, *“las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”*, lo que obviamente implica que cualquier servicio empresarial “común” ejecutado fuera de territorio peruano no está gravado por nuestro Impuesto a la Renta.

En cuanto a la base de cálculo sobre la que se aplicará el IR, debemos tener presente que de acuerdo al tercer párrafo, inciso d) del Artículo 76 de la LIR, sobre las rentas de tercera categoría obtenidas por un no domiciliado, nuestra legislación no reconoce deducción alguna, por lo que el 100% facturado por el proveedor del servicio empresarial estará afecto a la retención correspondiente del IR Peruano.

Sobre este tema, las Resoluciones del Tribunal Fiscal 7645—4—2005 y 162—1—2008, ambas de observancia obligatoria, han establecido que *“los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad de un sujeto no domiciliado, constituyen renta gravable de este último”*, con lo que tenemos no sólo reglas restrictivas en cuanto a deducciones aplicables a contribuyentes no domiciliados, sino además, conceptos que se deben agregar para determinar la renta neta sobre la cual practicarles retenciones.

El Artículo 56, inciso j) de la LIR establece que la alícuota aplicable para determinar el monto

a retener por servicios empresariales "comunes" prestados en territorio peruano, es 30%.<sup>2</sup>

Para establecer el momento en que debe efectuarse la retención del IR, debemos tener presente que el Artículo 76 de la LIR establece dos posibles situaciones: (i) el momento del pago al no domiciliado o (ii) el momento del registro contable del respectivo gasto por el cliente domiciliado.

En este caso en particular sería aplicable el segundo de los momentos indicados, ya que el segundo párrafo del mencionado Artículo 76 indica que *"los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las (...) retribuciones por servicios (...) a favor de no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados"*, debiéndose efectuar el abono de la retención al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Conforme a lo expuesto, queda claro que si el servicio "común" es prestado por un no domiciliado fuera de territorio peruano, no se genera RFP y por tanto no resulta aplicable retención alguna del Impuesto a la Renta.

## 2. CDI aplicables.

A la fecha, son cuatro (4) los convenios vigentes en nuestro país y éstos han sido celebrados con: Brasil, Canadá, Chile y la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Los tres (3) primeros han sido negociados de manera bilateral sobre la base del Convenio Modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El esquema general de estos CDI es privilegiar la tributación en el país de residencia y otorgar al país de la fuente, la potestad de gravar en

ciertas situaciones y bajo ciertas tasas tope de retención.

Tratándose de servicios empresariales, los Artículos 5 y 7 de estos CDI plantean que la renta tribute en el país de residencia del proveedor, salvo que se llegue a configurar un EP en el país de la fuente. Si esto sucediera, el EP sería tratado de manera similar a una empresa domiciliada, pagando Impuesto a la Renta sobre su utilidad (deducción de gastos) y no en base a retenciones sobre renta bruta.

No obstante lo indicado, el Protocolo al CDI con Brasil firmado el 17 de febrero de 2006, establece en su Numeral 4 que *"las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. Lo dispuesto en este ítem se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías"*.

Esto implica que tratándose de proveedores de servicios empresariales domiciliados en Brasil, no será aplicable el concepto de EP y el usuario peruano estará obligado a retener el 15% de la retribución bruta pactada, conforme al tratamiento sobre regalías contemplado en el Artículo 12 del CDI.

En cuanto a las disposiciones del CDI de la CAN contenidas en la Decisión 578 de esta Organización, el esquema general que plantea es contrario al del Modelo OCDE, ya que privilegia la tributación en el país de la fuente, disponiendo la exoneración de la renta en el país de residencia. Así, el Artículo 14 de esta Decisión establece que *"las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el correspondiente"*

2. Asumimos para estos efectos que los servicios han sido prestados por personas jurídicas no domiciliadas y por eso resulta de aplicación el Artículo 56 de la LIR.

*gasto.* Es decir, si una empresa ecuatoriana presta servicios a un cliente peruano, por aplicación de este CDI la renta generada por el proveedor estará gravada en Perú (país fuente) y exonerada en Ecuador (país de residencia); sin embargo, si tales servicios “comunes” fueran ejecutados fuera de territorio peruano, tampoco se aplicaría una retención en Perú, pues no habría RFP, configurándose una situación de nula imposición internacional.

#### IV. SERVICIOS UTILIZADOS EN PERÚ

##### 1. Asistencia técnica en la LIR.

Los servicios “especiales” a los que aplica el criterio de utilización económica como parámetro para determinar cuándo generan RFP, son dos: asistencia técnica y servicios digitales. En el presente capítulo nos centraremos en los primeros.

El Artículo 4—A, inciso c) del Reglamento de la LIR<sup>3</sup> dedica varios párrafos a definir qué se entiende por asistencia técnica, optando para ello por un esquema de tres frentes: la norma contiene (i) una definición general, (ii) un listado positivo (actividades que califican automáticamente como asistencia técnica) y (iii) un listado negativo (actividades que no son asistencia técnica).

Como no es propósito de este artículo ahondar en esas definiciones, nos centraremos únicamente en analizar los parámetros establecidos para determinar qué se entiende por utilización económica y por tanto, cuándo estamos frente a un RFP.

El séptimo párrafo del mencionado inciso c) establece que la asistencia técnica es utilizada económicamente en el país, cuando:

- Sirve para el desarrollo de las actividades de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen

ingresos gravados o no. Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación pagada, que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37 de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

- Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Esto implica que tratándose de actividades de asistencia técnica no interesa en qué lugar fue prestado el servicio, pues el criterio de conexión adoptado por la LIR es la utilización económica, pudiendo generarse RFP aunque la actividad del proveedor se ejecute fuera de nuestro país.

En cuanto a la base de cálculo sobre la cual se retendrá el IR, de lo indicado por los Artículos 76 de la LIR y 4—A de su reglamento se desprende que equivale al íntegro de la retribución pactada con el proveedor no domiciliado, sin incluir los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país, así como de viáticos en el país.

Conforme al segundo párrafo del Artículo 76 de la LIR, tratándose de actividades de asistencia técnica la retención del impuesto debe efectuarse en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados.

Debido a que nuestro análisis lo estamos efectuando sobre la premisa que el proveedor de la asistencia técnica es una persona jurídica no domiciliada, la alícuota aplicable del Impuesto a la Renta figura en el Artículo 56 de la LIR, pudiendo ser 15% en la medida que se cumplan los requisitos contemplados en el inciso f) de este artículo. De no cumplirse éstos, la retención aplicable sería 30%.

3. Reglamento de la LIR aprobado por el Decreto Supremo 122—94—EF publicado en setiembre de 1994, modificado por el Artículo 5 del Decreto Supremo 86—2004—EF publicado el 4 de julio de 2004.

Precisamente una de las modificaciones a la LIR dispuestas recientemente por el Decreto Legislativo 1120, está referida a los requisitos para acceder a la retención de 15%.<sup>4</sup>

Conforme a esta nueva norma, si la contraprestación por la asistencia técnica es igual o menor a 140 Unidades Impositivas Tributarias (cada UIT equivale a S/3,650.00 durante el 2012), automáticamente se aplica la retención de 15%. Si la contraprestación superara ese monto, será necesario presentar a SUNAT el informe de una empresa de auditoría que certifique que la asistencia técnica ha sido efectivamente prestada.

## 2. CDI aplicables.

En los convenios suscritos con Canadá y Chile no se hace mención específica a las actividades de asistencia técnica, por lo que con estos países resultarán aplicables las disposiciones generales sobre EP y afectación de rentas empresariales por el país de residencia, salvo que se hubiera constituido un EP en el país de la fuente.

Tratándose de los CDI con Brasil y la CAN, estos convenios sí mencionan de manera específica a los servicios de asistencia técnica. El primero les confiere el mismo tratamiento de las regalías<sup>5</sup> conforme lo indica el Numeral 4 de su Protocolo, mientras que el segundo regula la asistencia técnica de manera específica en su Artículo 14.

## V. CONCLUSIONES

5.1 Los sujetos domiciliados en Perú están afectos al Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados únicamente por sus RFP.

5.2 En materia de RFP originadas por la prestación de servicios empresariales, la LIR nos ofrece básicamente dos reglas: (i) una general aplicable a los servicios "comunes", donde lo relevante es si fueron ejecutados en el país, y (ii) una de excepción aplicable a servicios digitales y asistencia técnica, en los cuales es determinante que tales actividades sean utilizadas económicamente en el país.

5.3 Las normas de la LIR establecen que las rentas netas de fuente peruana y las de fuente extranjera deben ser determinadas de manera separada. Si bien se presume que los gastos incurridos en el exterior corresponden a rentas de fuente extranjera, puede acreditarse que ellos están total o parcialmente relacionados con la generación de rentas de fuente peruana y ser sustentados mediante comprobantes de pago emitidos en el exterior.

5.4 Los CDI con Brasil, Canadá y Chile plantean un esquema de tributación sobre rentas empresariales que privilegia al país de residencia, salvo que se genere un EP en el país de la fuente. La Decisión 578 de la CAN por su parte, adopta un esquema de atribución de competencia tributaria que privilegia al país de la fuente.

4. De acuerdo a la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1120, esta modificación al Artículo 56, inciso f) de la LIR ha entrado en vigencia el 1 de agosto de 2012.

5. Esto conlleva que el país fuente pueda aplicar una retención de hasta 15% sobre la retribución del proveedor.