



**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES,
FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

TÍTULO:

**EL IMPUESTO A LA RENTA NO DOMICILIADO Y SU
INCIDENCIA EN UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA: CASO
ASISTENCIA TÉCNICA Y KNOW HOW, AÑO 2016**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: BR. JORGE JAIME ENRIQUEZ MORENO

ASESOR: DR. NAZARETH RUTH VELÁSQUEZ PERALTA

LIMA – PERÚ

2017

JURADO Y ASESOR DE TESIS

PRESIDENTE : _____
Dra. Erlinda Rodriguez Cribillero

MIEMBRO : _____
Mgtr. Victor Armijo Garcia

MIEMBRO : _____
Mgtr. Donato Castillo Gomero

ASESOR : _____
Dr. Nazareth R. Velásquez Peralta

AGRADECIMIENTO

A mis hijas y mi esposa, quienes siempre están presente en todos los proyectos de mi vida, ayudándome incondicionalmente y por todo el amor que me dan.

A la Dra. Nazareth R. Velásquez Peralta por su apoyo, tiempo y paciencia en la elaboración y redacción del informe de tesis.

DEDICATORIA

A mi esposa, hijas y toda mi familia que siempre me motivaron a seguir estudiando y son el presente y futuro de nuestra Nación. Gracias por su comprensión, por el tiempo que no les dedicaba por estar estudiando y trabajando.

Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo general: describir la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know How 2016. El estudio fue descriptivo y con enfoque cualitativo pues solo se limitó a la investigación de datos en las fuentes de información consultadas; el método de investigación a aplicar fue la revisión bibliográfica y documental, el escenario del estudio tuvo alcance a nivel nacional e internacional, según la procedencia de la bibliografía obtenida. Las principales conclusiones de este estudio: **primero**, en cuanto a la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria, estas pueden ser servicios prestados del exterior hacia el Perú, pueden acompañarse de una variedad de factores y características que terminen configurando un supuesto de asistencia técnica o know how de fuente peruana; **segundo**, de acuerdo a la jurisprudencia revisada, para determinar si un servicio califica como "asistencia técnica" cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, caso contrario se podría considerar como un servicio empresarial realizado en el país o una regalía de Know How gravado con la tasa del 30% y **tercero**, las reglas de los CDI celebrados por Perú distan del Modelo, dado que se ha asumido un modelo de tributación compartida en todos los casos (mientras el modelo asume tributación exclusiva del EF), teniendo a Chile, Canadá y México establecen una regla de tributación compartida entre el EF y el ER.

El Protocolo del CDI Perú - Brasil dispone expresamente que las disposiciones

contenidas en el párrafo 3 del artículo 12° (definición de regalía) se apliquen a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

En cambio, los CDI suscritos con Portugal, Corea y Suiza, se apartan del MCOCDE y contienen expresamente en el párrafo 3 del artículo 12° del CDI a las asistencias técnicas dentro de la definición de servicios que generan el pago de regalías. Así, los tres CDI mencionados disponen que el término "regalías" también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica, aunque con distinta extensión.

Las palabras clave son: No Domiciliados, Asistencia Técnica, Know How, Fiscalización Tributaria.

Abstract

This investigation has as general objective: describe the incidence of income tax not domiciled in a tax audit. Assistance case and Know How 2016. The study was descriptive and with qualitative approach because it was only limited to the investigation of data in sources consulted; the method of investigation to apply was the bibliography information and documentary, the stage of study has change to international or national level, according to the bibliography obtained. The main conclusions of this study: First, insomuch as to the incidence of income tax not domiciled in a tax audit, it can be services provided from abroad to Peru, may accompany of variety of factors and characteristics that end configuration an assumption of technical assistance or know how of peruvian source; Second, in agreement to the case law, to determinate if a service cualificate as “technical assistance” which redistribution constitute peruvian source income, it will be necessary to establish in each specific case the configuration of the constituent elements provided in subsection c) of article 4°-A of the regulation of the income tax law, opposite case it can considered as a bussines service realize in the country or a royalty of Know How recorded with the rate of 30% and Thirth, the rules of the CDI celebrated by Peru far from the model, given that model of shared taxation has been assumed in all the cases (while the model assumes exclusive taxation of EF), having Chile, Canada, Mexico. They stablish a tax rule shared between the EF and the ER.

The protocol of CDI Peru- Brasil expressly provides that the provisions contained in paragraphs 3 of Article 12° (definition of royalty) apply to any kind of payment received for the benefit of technices services and the technices assistance, as well the digital services and business, include consultancies.

Instead, the CDI subscribed with Portugal, Corea and Suiza, they get away of MCOCDE and containe specifically in paragraph 3 of Article 12° of CDI to the technices assistance inside the definition of services that they generate in the payment fo the royalty. Thereby, the three CDI mentioned that the term “royalty” also understand the payments received by the provision of services of technices assistance, although to a different extent.

Keywords are: Not domiciled, Technices Assistance, Tax Audit.

Contenido	Pág.
Carátula	i
Jurado	ii
Agradecimiento	iii
Dedicatoria	iv
Resumen.....	v
Abstract.....	vi
I. INTRODUCCIÓN.....	1-4
1.1. Problematización e importancia.....	2-4
1.2. Objeto de estudio.....	5
1.3. Pregunta orientadora.....	5
1.4. Objetivo del estudio.....	5
1.4.1 Objetivo general.....	5
1.4.2 Objetivos específicos.....	6
1.4.3 Justificación y relevancia del estudio.....	6-9
II. REFERENCIAL TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	9
2.1 Antecedentes.....	9
2.1.1 Internacional.....	9-11
2.1.2 Nacional.....	12-17
2.2 Referencial teórico.....	17
2.2.1 Base jurisdiccional del Impuesto a la Renta:.....	17
2.2.1.1 Condición de domiciliados y no domiciliados en la ley del impuesto a la renta.....	18-19
2.2.1.2. Mecanismos a través de los cuales generan rentas los no domiciliados...19	
2.2.1.3 Criterios de vinculación:.....	21
2.2.1.3.1 Criterio objetivo de la fuente:.....	21
2.2.2 Concepto de Asistencia Técnica y Know How.....	24
2.2.2.1 Concepto de Asistencia Técnica.....	24-27
2.2.2.2 Concepto de Know How.....	27
2.2.2.3 Diferencia entre Asistencia Técnica y Know How.....	28

2.2.2.4	Diferencia entre Servicio Técnico y Asistencia Técnica.....	29
2.2.2.5	Asistencia Técnica y Know How en la Decision 578.....	30
2.2.2.6	Asistencia Tecnica y Know How en los Convenios de Doble Imposicion con Chile, Canada, Brasil, Portugal, Corea y Suiza.....	30
2.2.3	Fiscalizacion Tributaria del Impuesto a la Renta No Domiciliados.....	31
2.2.3.1	La Fiscalizacion Tributaria y su entorno.....	31
2.2.3.2	Los Principios en el proceso de Fiscalizacion del Impuesto a la Renta No Domiciliados.....	32-33
2.2.3.3	La Facultad de la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta No Domiciliado.....	33
2.2.3.4	Las etapas de una Fiscalizacion del Impuesto a la Renta No Domiciliado.....	33-40
2.2.3.5	Fiscalizacion del Impuesto a la Renta No Domiciliados: Casos de Asistencia Tecnica y Know How.....	40
2.2.3.5.1	Labores de Fiscalizacion	40
2.2.3.5.1.1	Requerimiento inicial.....	40
2.2.3.5.1.2	Requerimientos específicos.....	41
2.2.3.5.2	Papeles de Trabajo.....	44-47
2.2.3.5.3	Instrucciones dentro del proceso de Fiscalización.....	48
2.2.3.6	Facultad de Imposicion Estatal de acuerdo a los Convenios de Doble Imposicion respecto a casos de Asistencia Tecnica y Know How.....	48
2.2.3.6.1	Aspectos Generales de los Convenios de Doble Imposición para evitar la doble imposición suscritos por el Perú.....	48 - 56
2.2.3.6.2	Facultades de imposición estatal a la luz de los Convenios de Doble Imposición.....	56-65
2.2.3.6.3	Establecimientos Permanentes y/o Sucursales en los Convenios para evitar la doble imposición suscrito por el Perú.....	65-68
2.3	Referenciales conceptuales.....	68
2.3.1	Definición de Asistencia Tecnica.....	68-69
2.3.2	Definición del Know How.....	70
2.3.3	Retenciones de No Domiciliados.....	71

2.3.4	Facultad de Fiscalización.....	71-72
2.3.5	Resolución de Determinación.....	72-73
2.3.6	Doble Imposición.....	73-75
2.3.7	Establecimientos Permanentes bajo el Convenio de Doble Imposicion con Chile.....	75-77
2.3.8	Sucursales de Servicios Aéreos bajo la CAN.....	77
III. METODOLOGÍA.....		78
3.1.	Tipo de investigación.....	78
3.2.	Método de investigación.....	78
3.3.	Sujetos de la investigación.....	78
3.4.	Escenario de estudio.....	78
3.5.	Procedimiento de recolección de datos cualitativos.....	78-79
3.6.	Consideraciones éticas y de rigor científico.....	80
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....		81
4.1.	Presentación de resultados.....	81
4.1.1	Objetivo específico N° 1.....	81-87
4.1.2	Objetivo específico N° 2.....	88-93
4.1.3	Objetivo específico N° 3.....	93-109
4.2.	Análisis y discusión de resultados.....	109
4.2.1	Objetivo específico N° 1.....	109-118
4.2.2	Objetivo específico N° 2.....	118-126
4.2.3	Objetivo específico N° 3.....	126-145
V. CONCLUSIONES.....		146
5.1	Objetivo específico N° 1:.....	146
5.2	Objetivo específico N° 2:.....	147
5.3	Objetivo específico N° 3:.....	147-149
VI. ASPECTOS COMPLEMENTARIOS.....		150
6.1	Referencias bibliográficas.....	150-156
ÍNDICE DE GRÁFICOS, TABLAS y CUADROS		
	Grafico N° 01 Base Jurisdiccional del Impuesto a la Renta	18

Grafico N° 02 Generacion de Renta No Domiciliado.....	20
Grafico N° 03 Criterios Objetivos de vinculaci3n	21
Grafico N° 04 Criterios Objetivos de vinculaci3n	22
Grafico N° 05 Criterios Objetivos de vinculaci3n	22
Grafico N° 06 Supuestos de ubicaci3n de la Fuente.....	23
Grafico N° 07 Rentas generadas por Sucursal, agencias y otros establecimientos permanentes de no domiciliados.....	23
Grafico N° 08 Elementos de aplicaci3n simultanea en Asistencia Tecnica.....	27
Grafico N° 09 Procedimientos de Fiscalizacion	36
Tabla N° 01 Criterios para considerar Asistencia Tecnica.....	26
Tabla N° 02 Semejanzas y Diferencias entre Asistencia Tecnica y Know How .	28
Tabla N° 03 Diferencia entre Servicio T3cnico y Asistencia T3cnica.....	30
Tabla N° 04 Principios Administrativos en un proceso de Fiscalizacion.....	32-33
Tabla N° 05 Plazo minimo de solicitud de informaci3n por parte de la SUNAT..	37
Tabla N° 06 Plazo minimo de informaci3n y an3lisis por parte de la SUNAT....	38
Tabla N° 07 En el supuesto que sean considerados Beneficios Empresariales bajo los CDI.....	132-133
Tabla N° 08 En el supuesto que sean considerados Regalias bajo el Modelo de los CDI.....	142-144
Tabla N° 09 Tasas M3ximas de Retenci3n en los CDI.....	145
Cuadro N° 01: Respecto al Objetivo espec3fico N° 1.....	81-87
Cuadro N° 02: Respecto al Objetivo espec3fico N° 2.....	88-93
Cuadro N° 03: Respecto al Objetivo espec3fico N° 3.....	94-109

I. INTRODUCCIÓN

La incorporación en nuestro ordenamiento impositivo del concepto de “Asistencia Técnica” como una actividad gravada trajo como consigo dos problemas cuya solución plantea niveles diferentes de dificultad para el fiscalizador de la SUNAT. El primero quizás, mas simple, pero de consecuencias jurídicas de mayor impacto, esta referido a la situación de inconstitucionalidad del gravamen en tanto el contenido del aspecto material de la hipótesis de incidencia ha sido desarrollado via decretos supremos, normas que conforme a nuestro ordenamiento jurídico carecen de la jerarquía necesaria para dicho proposito. Ello determina que la herramienta jurídica utilizada para incorporar el gravamen en nuestro sistema ha violado el principio de legalidad (Galvez, 2009, p. 93).

El segundo, que ofrece un nivel alto de complejidad por parte de los Asesores y Fiscalizadores Tributarios, pues es básicamente de orden interpretativo, esta costreñido a establecer los alcances del concepto de “Asistencia Técnica” y Know How, sobre la base de la redacción de las normas tributarias y los Convenios de Doble Imposición que ha firmado el Peru con Chile, Canada, México, Suiza, Corea y Portugal; así como el Regimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina (CAN)- Decisión 578.

El estudio de la fiscalidad de la Asistencia Técnica y Know How, será enfocado desde dos principales perspectivas. Por un lado, la conceptualización y tratamiento tributario general que le brinda la legislación peruana y, por otro lado, las consecuencias fiscales específicas en caso resulte ser de aplicación un convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI) suscrito por el Perú y la CAN.

1.1. Problematización e importancia

Durán nos indica que “la progresiva inserción del Perú en el mercado económico internacional está originando un importante cambio de sus factores de producción, del nivel tecnológico, de las estructuras internas y de las relaciones externas de las entidades empresariales que operan en su territorio (incluida las relaciones comerciales con empresas extranjeras, vinculadas o no)” (Duran Rojo 2013, p. 1).

La globalización ha originado la posibilidad de que muchos servicios se hagan de manera extraterritorial, sin necesidad de presencia física en el territorio del Estado de la Fuente.

Es decir, la práctica tributaria internacional ha hecho que muchas compañías multinacionales replanteen la transferencia de tecnología, de modo que en lugar de ceder derechos de uso sobre la propiedad intangible, transfieren el conocimiento por medio de servicios.

En ese sentido, los Estados no quieren perder recaudación por lo mencionado anteriormente, respecto a estos servicios extraterritoriales, de modo que i) diferencian los servicios según el nivel de transferencia de tecnología que impliquen o ii) la aplican la misma, o más estricta, regla de fuente.

Por tanto, el referido proceso de integración económica viene transformando las reglas de la economía del país, por el cual si bien aún no se ha hecho el esfuerzo suficiente para adecuar nuestro marco jurídico, y sobre todo la estructura tributaria en materia de Impuesto a la Renta a la nueva realidad del país, tanto en el ámbito interno como internacional (Barrex, Alberto 2007, p. 79 a 96).

Por otro lado, tal como nos indica Rojo que “si bien, la armonización tributaria que quiere lograr el Estado a través de la celebración de los CDI es una adecuada medida para que las estructuras tributarias dejen de ser barreras para la libre circulación de bienes, servicios y factores de producción. (Durán Rojo 2013, p. 2).

Sin embargo, además se requiere repensar, modificar y adecuar nuestra legislación interna para que se encuentre en armonía con las disposiciones y finalidades de tales Tratados; y, en general, con los actuales principios de la Tributación Internacional. A su vez, se requiere utilizar nuevos criterios para la interpretación y aplicación de las normas, tanto las de Derecho Interno como las de Derecho Internacional y la Auditoría Tributaria realizada por los trabajadores de la SUNAT.

Por tanto, al amparo de delegación de facultades otorgadas al Poder Ejecutivo, el Decreto Legislativo 945 vigente a partir del 2004, incorporó nuevos supuestos de operaciones que califican como rentas de fuente peruana, entre otros el inciso j) referido a servicios de Asistencia Técnica (en adelante “AT”), el cual en el año 2007 se reformó a través del Decreto Legislativo N° 970 y finalmente, por el Decreto Legislativo N° 1120.

De conformidad con dichas normas, se incorporaron como rentas de fuente peruana gravándose inicialmente con la tasa del 30% para luego rebajarla al 15%.

Tal estado de cosas determinó tasas diferenciadas para servicios muy similares, por los cuales el auditor tributario tendría los siguientes escenarios así:

- 30% para la transmisión de conocimientos secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero y de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos

tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos hagan de ellos, todos ellos calificados como regalías, de conformidad con el artículo 27° e inciso d) del 56° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N° 179-2004-EF (**en adelante LIR**).

- 30% para los servicios técnicos prestados en el país, contenidas en el inciso d) del artículo 9° e inciso e) del artículo 56° de la LIR.
- 15% por los servicios de A.T. cuando ésta se utilice económicamente en el país, tal como lo establece en el inciso j) del artículo 9° e inciso f) del artículo 56° de la LIR.
- Además, en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de A.T cuando ésta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizado por un No Domiciliado de Brasil, 10% si es No Domiciliado de Corea, Portugal o Suiza y 0% si son No Domiciliados de Canadá, Chile y México.
- Así mismo, 0% por los servicios realizados íntegramente en el exterior.

En ese sentido, la existencia de tasas diferenciadas para servicios que resultan complejos diferenciar, ha generado que servicios gravados al 30% sean declarados por los contribuyentes como si fuesen servicios de A.T. Al 15% o en su defecto como otros con la tasa de 10% ò “0%”, perjudicando al fisco.

Por todo ello, nos vemos en la necesidad de describir y analizar el Impuesto a la Renta No Domiciliado y su incidencia en una Fiscalización Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know How que nos permita detectar y solucionar problemas, a fin de que se tomen las medidas correctivas.

1.2. Objeto de Estudio

Analizar la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalizacion Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know How 2016.

1.3. Pregunta Orientadora

¿Cuál es la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliado en una Fiscalizacion Tributaria Caso Asistencia Técnica y Know How, 2016?

1.4. Objetivos de Estudio

1.4.1 Objetivo general

Describir y analizar la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliado en una Fiscalizacion Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know How, 2016.

1.4.2 Objetivos específicos:

1.4.2.1 Análisis de la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria.

1.4.2.2 Analizar la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliado en una Fiscalización Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know – How, 2016.

1.4.2.3 Hacer un análisis comparativo de Asistencia Técnica y Know How, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea y Suiza, así como la CAN en el ejercicio 2016.

1.4.3 Justificación y relevancia del estudio

En cuanto a la justificación de nuestra investigación, se encontró orientado a identificar la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria, específicamente en los casos de Asistencia Técnica y Know How. Con esta información se buscó corregir las debilidades que se está presentando en estos casos.

Al respecto, debemos tener en cuenta las medidas antielusión recomendadas en el informe de la OCDE “*Harmful Tax Competition*” (1996), la misma que hasta la fecha han sido actualizadas a través del Proyecto OCDE G20, la cual tiene vigencia para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, divididas en 3 grupos, según que las mismas se refieren a la legislación interna, a los convenios para evitar la doble imposición internacional o a la cooperación internacional.

En cuanto a los Convenios para evitar la doble imposición internacional, debemos señalar la recomendación relativa a la clarificación de las normas y las doctrinas antiabuso en los convenios. Convendría clarificar los comentarios del Modelo de convenio de manera tal que quedase despejada toda incertidumbre o ambigüedad en lo que concierne a la compatibilidad de las medidas nacionales antiabuso con el modelo de convenio. Se está refiriendo, básicamente, a la transparencia fiscal internacional y a la subcapitalización (Avi-Yonah, 2001, p. 67).

En cuanto a la Cooperación Internacional, se consigna la recomendación de asociar a los países no miembros a las recomendaciones, con el propósito de luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (Avi-Yonah, 2001, p. 68).

Por lo tanto resultó importante esta investigación ya que se tuvo en cuenta varios factores dentro de los cuales se encontraron: Organización de la empresa, servicios prestados por No Domiciliados, trabajadores directos e indirectos y los directivos de la empresa, así como también se demostró los puntos débiles que inciden en la determinación del Impuesto a la Renta No Domiciliado de acuerdo a las tasas impositivas que estarían gravados los Contribuyentes No Domiciliados con Convenios de Doble Imposición y la CAN.

Asimismo, la presente investigación se justifica porque en el siglo XX los servicios debían hacerse efectivos en un territorio determinado, por eso en el caso de los sujetos no domiciliados, los Estados lo gravaban siempre y cuando se realizaron en el territorio soberano.

Sin embargo, a diferencia de ello, la transferencia de tecnología de los Estados centrales hacia los periféricos se hace normalmente a través de contratos de licenciamiento de intangibles que generan regalías.

Por eso, en el caso de los sujetos no domiciliados, los Estados buscan gravar por reglas de utilización económica y/o domicilio del pagador, extendiendo la fuente nacional.

En ese sentido, la Fiscalización Tributaria del Impuesto a la Renta No Domiciliados es una de las formas de control que realiza la Administración Tributaria a los Grupos Económicos, con el propósito de recaudar los ingresos a favor del Estado, buscando gravar por reglas de utilización económica y/o domicilio del pagador, extendiendo la fuente nacional.

En el ámbito profesional se ve perjudicada nuestra ética profesional ya que el mismo personal de las empresas intercompañías se involucran en la elusión tributaria buscando utilizar contratos de Asistencia Técnica y/u otros servicios extraterritoriales declarando una tasa reducida o en su defecto declarando la tasa de 0%, perjudicando al fisco nacional.

Al incumplirse con el pago de los impuestos, perjudicaría también el desarrollo económico como social de nuestro país, ya que mediante estos impuestos el Estado Peruano puede efectuar obras sociales, inversiones y construcciones que faciliten el desarrollo de un Departamento o Región mediante vías de transporte, así mismo erradicaría la pobreza al generar mayores puestos de trabajo y sobre todo evitando el

déficit en nuestro Producto Bruto Interno logrando con ello que, más inversionistas puedan invertir en nuestro País.

También la presente investigación se justifica desde el punto de vista metodológico porque se proporciona un instrumento de recojo de información para el caso.

Finalmente, la presente investigación se justificó porque su elaboración y su desarrollo nos permite obtener el grado académico de Magister. Asimismo, a nivel institucional, permitió que la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote mejore sus estándares de calidad que establece la Superintendencia Nacional de Educación.

II. REFERENCIAL TEÓRICO Y CONCEPTUAL

2.1. Antecedentes

2.1.1 Internacionales

Según el enfoque indicado por la legislación Mexicana, a través de Torre señala que “el fenómeno de la competencia fiscal perniciosa trae indiscutiblemente aparejada una relación directa con lo que es la deslocalización de la renta, mediante la aplicación, por parte del sujeto pasivo, de medios fraudulentos —precios de transferencia artificiales o manipulados— con la intención de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio determinado, trasladando su localización a territorios de baja o nula carga impositiva, a través de la utilización de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales (Torre, 2011, pp. 19 - 20)

Al respecto Torres (2012) nos indica que los efectos del aprovechamiento de los avances tecnológicos en la producción y comercialización de bienes y servicios han originado disminuciones sensibles en los costes del transporte y de las comunicaciones, con el resultado de que un buen número de bienes o servicios se fabrican y venden en la mayor parte de los países. En este escenario, la adopción de medidas económicas importantes ya no tiene por referencia aquellos mercados limitados que las fronteras nacionales lograron, sino por el contrario, los mercados a escala global. Esto ha fomentado que los contribuyentes busquen nuevas fórmulas no solo de planificación fiscal, sino también que les permitan conseguir mediante la infracción, el abuso o la distorsión de los instrumentos tributarios legales, evadir o eludir el pago de sus impuestos, tales como el uso de Know – How y otros bienes intangibles, que se han convertido tan móviles como el capital, debido a que sus características propias contribuyen al incremento del valor de los productos (Torre, 2012, p. 123 a 126)

Respecto a cómo se regula el know-how o secreto industrial dentro de los contratos de franquicia celebrados en Colombia, Plazas señala que al “momento de ejecutar el contrato de franquicia, la licencia es una forma de transmitir tecnología mediante su arrendamiento, el contrato de venta es una forma de transferir tecnología. El concepto de “transferencia” comprende la noción del cambio de dominio, mientras que por medio de la licencia, solo se arrienda el conocimiento.

La Tecnología no está limitada al espacio comercial en el cual se le quiere hacer ver exclusivamente; la tecnología está contenida dentro del amplio concepto de

economía, pues la tecnología (conocimiento útil para la obtención de un fin) es un medio para la satisfacción de necesidades.

Por consiguiente, la transferencia de tecnología que se lleva a cabo en este tipo de contratos es el mejor camino para lograr el crecimiento del capital intelectual de cualquier país o empresa, pues la circulación del conocimiento genera nuevo conocimiento para su posterior aplicación. (Plazas Estepa Rodrigo, 2011, p. 77).

Por otro lado, tenemos a la doctrina administrativa española (la Dirección General de Tributos), a la sombra de los comentarios de la OCDE, viene efectuando una interpretación lineal del concepto de Know-How, escindiéndole de la “Asistencia Técnica”.

En ese sentido, concluye que tal como queda evidenciado a lo largo de estas notas es, por un lado, el excesivo grado de indefinición fiscal que se da en prestaciones de una gran relevancia, tal es el caso de Know-How, a cuyo concepto no siempre nítido, aun hablando exclusivamente de “conocimientos y técnicas empresariales”. Hay que añadir las dudas sobre la calificación fiscal de su posible “venta” o sobre las fronteras que guarde respecto de la denominada “asistencia técnica”. Y otro tanto cabría decir de un lato arco de prestaciones de servicios, muy próximas o técnicas de transferencias tecnológicas determinantes de indubitados cánones, cuyo grado de “contaminación” calificativa resulta difícil de evaluar (Carmona, 2006, pp. 24 - 25).

2.1.2 Nacionales

Según Fernandez (2016), indica respecto al tratamiento de los servicios en el Perú, el tratamiento en la legislación interna realizado por no residentes, i) se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta si califican como renta de fuente peruana, ii) La regla general es que los servicios son de fuente peruana cuando son prestados en el territorio peruano, iii) Casos especiales que se rigen por otros criterios de vinculación son los servicios de Asistencia Técnica (criterio de utilización económica) y servicios digitales (utilización económica, uso o consumo en el país), iv) de prestarse a través de un Establecimiento Permanente se grava como si fuera prestado por un sujeto residente; en los demás casos mediante retenciones en la fuente.

Los servicios prestados dentro del país por no residentes i) El Impuesto es de realización inmediata, ii) Se presume sin admitir prueba en contrario que son rentas netas tratándose de a) De determinadas actividades que se lleven a cabo parte en el país y parte en el extranjero, el importe que resulte de aplicar un porcentaje sobre las sumas pagadas o acreditadas, b) De otras rentas empresariales, la totalidad de los importes pagados o acreditados, c) De rentas por servicios profesionales (trabajo independiente), el 80% de los importes pagados o acreditados y d) De rentas del trabajo dependiente, la totalidad de los importes pagados o acreditados (Fernandez, 2016, p. 1-55).

El Perú, al igual que la mayoría de jurisdicciones fiscales, adopta el sistema de la residencia o de gravamen sobre fuente mundial, conforme al cual los sujetos domiciliados en el país están gravados tanto por sus rentas de fuente nacional (fuente peruana), como de fuente extranjera (Legis, 2013, p. 712)

Sin embargo, en cuanto a la tributación de los no residentes, hemos implementado un

gravamen territorial, de acuerdo al estándar internacional. Así, los no domiciliados únicamente se encuentran afectos al IR respecto de sus rentas de fuente peruana; esto es, por las ganancias cuya fuente productora se considere ubicada dentro del territorio nacional, por parte de la ley fiscal (Legis, 2013, p. 712).

Por otro lado, La Torre (2008) concluye respecto a la Asistencia Técnica que “resulta ilegal que mediante un Decreto Supremo (norma reglamentaria) se defina cuáles son los servicios o actividades que califican como “Asistencia Técnica”, supuesto que califica como renta de fuente peruana gravado con el Impuesto a la Renta. Debe declararse la ilegalidad de las normas de excepción establecidas en el Decreto Supremo N°086-2004-EF que amplían el concepto de “Asistencia Técnica” (La Torre 2008, p. 88).

No existe razón alguna para que la tasa preferencial de 15% se aplique exclusivamente cuando el prestador del servicio sea una persona jurídica (La Torre, 2008, p. 88).

Por otro lado, Duran (2013) señala respecto a la Imposición Internacional: “la facultad de Imposición de un Estado en materia de Tributación Internacional se ejerce conforme y en base al mandato de lo que su Constitución Política refleja y, en particular, al Deber de contribuir al Financiamiento Estatal, racionalizando por la vía de justificar la existencia de un punto mínimo suficiente de conexión entre el contribuyente y ese determinado Estado”.

“(…), en términos prácticos, la Facultad de Imposición Estatal se encuentra limitada por las consecuencias del tipo de participación que el Estado quiera tener en el proceso de globalización económica, incluida su decisión de celebración o no de CDI”.

“La Facultad de Imposición del Estado se ve limitada por la vigencia del CDI de manera negativa (cuando se establecen reglas de reparto de las competencias para su ejercicio) y positiva (cuando se establecen disposiciones coordinadas sobre la manera de determinar los impuestos que correspondan)” (Durand, 2013, p. 22).

En ese sentido, los CDI – en el momento actual – no establecen hipótesis de incidencia, hechos imponible, prestaciones tributarias o ampliaciones de la Facultad de Imposición del Estado respecto a sus Residentes o No Residentes” (Duran, 2013, p. 22).

Novoa (2004) señala respecto a la Asistencia Técnica: “Si bien subsiste incertidumbre sobre la definición de “asistencia técnica” que adoptará el reglamentador y, por ende, no puede determinarse con precisión cuales servicios prestados por no domiciliados y utilizados en el país están sujetos a retención del Impuesto a la Renta, cuando esos servicios son prestados por empresas residentes en Chile y Canadá, no deberán estar en ningún caso sujetas a la retención del impuesto al pagarse la retribución por las empresas locales usuarias, sea porque en aplicación de los Convenios dicha retribución esta afecta solo en el país de residencia del prestador del servicio, o porque en el caso que resulte afecta en el Perú por configurar un establecimiento permanente a raíz de una duración continuada de los servicios por más de 6 meses en un período de 12, debe ser el establecimiento permanente quien deberá determinar y pagar el impuesto, no estando sujeto a retención, al momento del pago, con los problemas prácticos que ello originará” (Novoa, 2004 p. 19 y 20).

“De ello fluye la necesidad perentoria de que el Poder Ejecutivo dicte normas reglamentarias que faciliten la correcta aplicación de las novedosas reglas examinadas,

que estatuyen los Convenios de Doble Tributación celebrados con Chile y Canadá y prevenir con ello incertidumbre en su aplicación o, peor aún, la trasgresión de sus estipulaciones (Novoa, 2004, pp. 19 - 20).

Por otro lado, debemos indicar lo señalado por Bravo Sheen (2013) el cual establece que “la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico señala que “en la práctica de los negocios se encuentran contratos que cubren a la vez know-how, servicios de asistencia técnica, financiamiento, entre otros” (Bravo, 2013, p. 19).

Un ejemplo, de este tipo de contratos es el Franchising, mediante el cual el cedente o franquiciador comunica al cesionario o franquiciado sus conocimientos y experiencias y le suministra además una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías.

En estos casos conviene descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la retribución total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la retribución, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien prescindible, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la retribución (Bravo, 2013, p. 19).

Por otro lado, Byrne Santa María (2010) indica que “como hemos visto, la posición adoptada por el Perú en cuanto a la imposición a la Asistencia Técnica en el marco de los CDI ha oscilado entre calificarlas como beneficios empresariales o como regalías.

La cuestión que planteamos a modo de conclusión es cuál es el mejor camino para gravar este tipo de rendimientos o si existe alguna otra variante que sea tomada en cuenta por el Estado peruano en los futuros CDI que suscriba con terceros países.

“Desde esta perspectiva de un país importador de capitales, parecería más razonable que los rendimientos por Asistencia Técnica pudieran ser gravados en la fuente, esto es, otorgarles el tratamiento que reciben las rentas por concepto de regalías, como ha ocurrido en el caso del CDI con Brasil. En efecto la posibilidad que ofrece el actual desarrollo tecnológico para prestar este tipo de servicios desde cualquier parte del planeta, hace que virtualmente el Estado de la Fuente vea mermada su potestad para gravar tales rendimientos. En consecuencia, una opción como la acordada en el Protocolo del CDI con Brasil se presenta, en términos reales y económicos como una alternativa viable”.

Por consiguiente, una variante de esta alternativa que la haga más viable y atractiva podría ser la consagración de una alícuota más baja a la Asistencia Técnica tratada como Regalía para gravarlas en el país de la fuente, en este caso Perú. Esto obviamente, podría desencadenar una serie de problemas, como por ejemplo, la posibilidad de abrir las puertas al planeamiento fiscal y al uso impropio de los CDI o treaty shopping en la medida que empresas de terceros Estados tratarían de beneficiarse con una alícuota incluso menor a la que contempla de manera general la legislación interna peruana. Asimismo, no se estaría superando el gravar una renta activa como renta pasiva sobre base de renta bruta, perdiendo equidad el sistema”.

“Sin embargo, se preservaría el derecho del país de fuente, en este caso Perú, a gravar

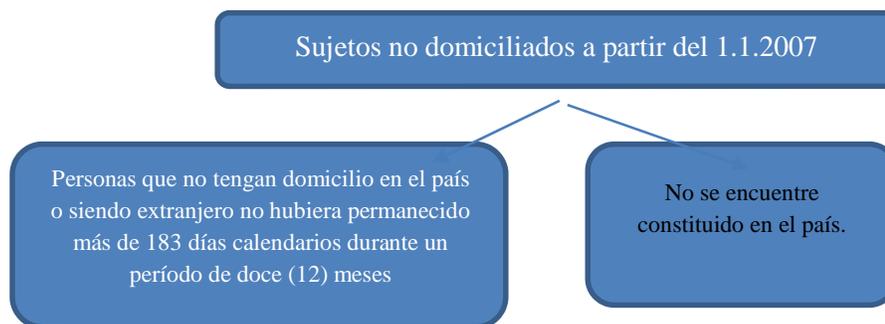
servicios que si bien no han sido prestados en el país, si tienen un nexo económico que justifica su imposición” (Byrne Santa María, 2010, p. 4).

2.2. Referencial Teorico:

2.2.1 Base Jurisdiccional del Impuesto a la Renta:

En aplicación de lo dispuesto en la Norma XI del Código Tributario, el Estado delimita su potestad tributaria en la imposición de tributos a las rentas de fuente peruana generadas por contribuyentes domiciliados y no domiciliada, en atención al criterio del domicilio a que hace referencia el artículo 6° del TUO de la LIR. En ese sentido, resulta de suma importancia verificar la condición de la persona al principio de cada ejercicio gravable (1 de enero) de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° del TUO de la LIR, que en el caso específico de personas constituidas en el extranjero o las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de éstos será más fácil de verificar (Legis, 2013 p. 714).

Gráfico N° 1 Base Jurisdiccional del Impuesto a la Renta



Fuente: CABALLERO BUSTAMANTE (2011)

2.2.1.1 Condición de Domiciliados y No Domiciliados en la Ley del Impuesto a la Renta

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

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

En cuanto al domicilio de la personas naturales, el segundo párrafo del artículo 7° de la LIR señala: “Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este

artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

De conformidad con lo establecido en el numeral 2 i) ii) del inciso a) para el cómputo del plazo de la pérdida de la condición de domiciliado, como la de recobrar la misma se computa a partir del siguiente ejercicio.

El cuarto párrafo del artículo 7° de la LIR señala: “los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses” (Fernandez, 2016, p. 5 a 23).

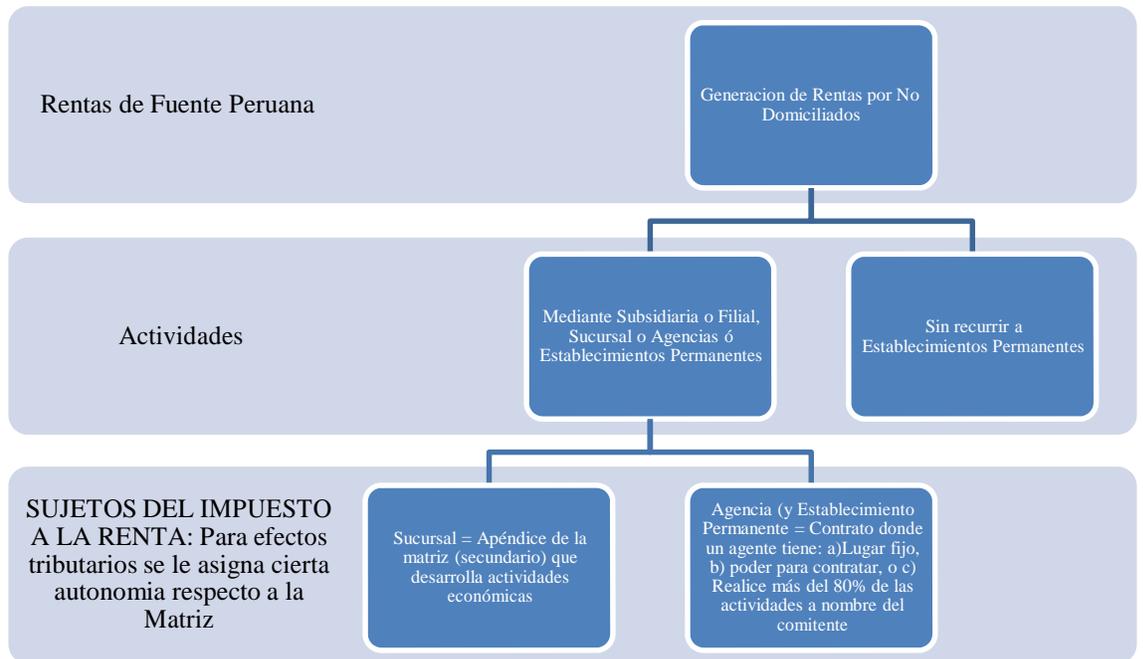
2.2.1.2 Mecanismos a través de los cuales generan Rentas los No Domiciliados

Comprendido quienes califican como No Domiciliados, el siguiente paso es considerar los distintos mecanismos que utilizan para generar renta, toda vez que dependiendo de éste el tratamiento a aplicarse variará.

A continuación presentamos un cuadro esquemático de las situaciones que pueden presentarse:

Gráfico N° 2

Generación de Rentas de No Domiciliados



Fuente: Caballero Bustamante (2011)

De esta forma, la actividad puede ser realizada a través de una sociedad subsidiaria o filial (sociedad formalmente constituida, en este caso en el Perú) o sucursales, agencias o establecimientos permanentes (a través de un lugar de negocios, fijo o preciso, utilizado para actividades comerciales), ambas consideradas como personas jurídicas para el Impuesto a la Renta y domiciliadas, como se puede advertir en los incisos d) y e) del artículo 7° del TUO de la Ley del IR (Fernandez, 2016, p. 23).

2.2.1.3 Criterios de Vinculación:

2.2.1.3.1 Criterio Objetivo de la Fuente:

Con la vigencia de la modificatoria del artículo 9° de la LIR se incorporan nuevos criterios objetivos de vinculación:

1. Criterio de ubicación física de los bienes, capitales y el desarrollo de actividades en el país
2. Criterio del pagador domiciliado en el país.
3. Utilización económica en el país

En los Gráficos 3, 4, y 5 podemos observar en forma gráfica como se aplica dichos criterios a los tipos de rentas.

Gráfico 3
Criterios Objetivos de Vinculación

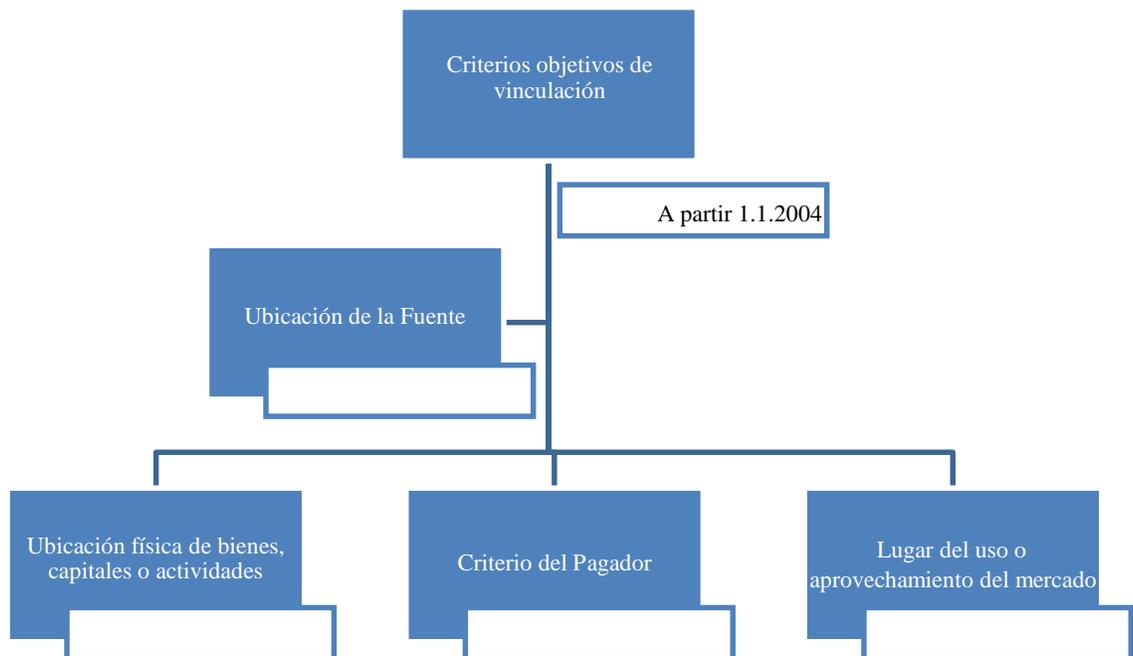


Gráfico N° 4
Criterios Objetivos de vinculación

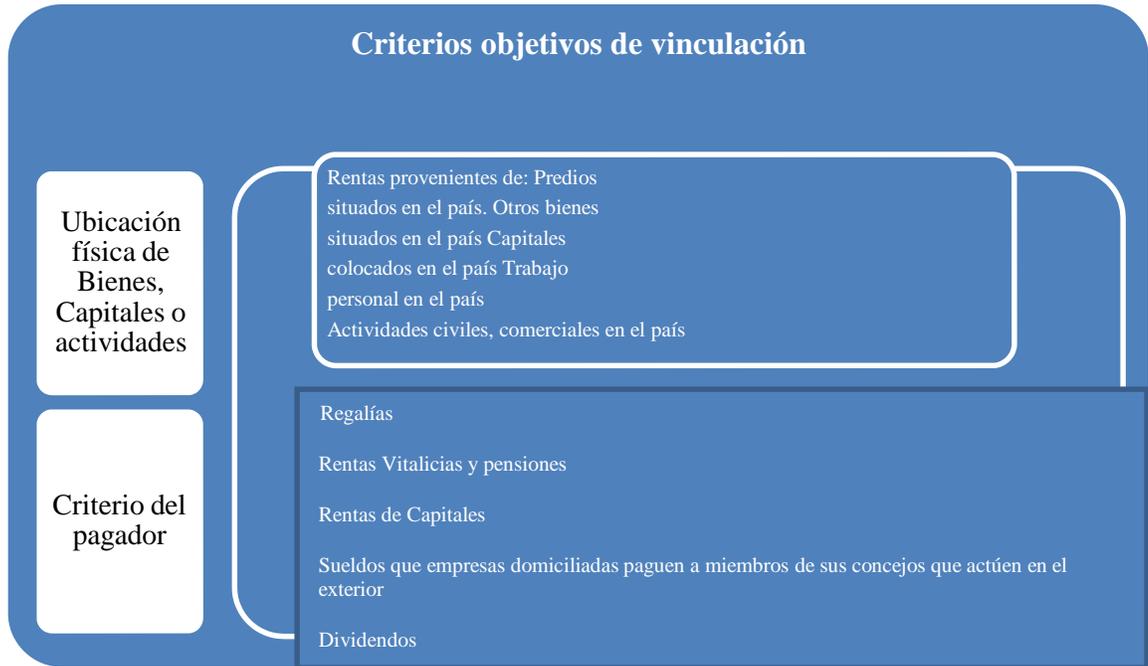


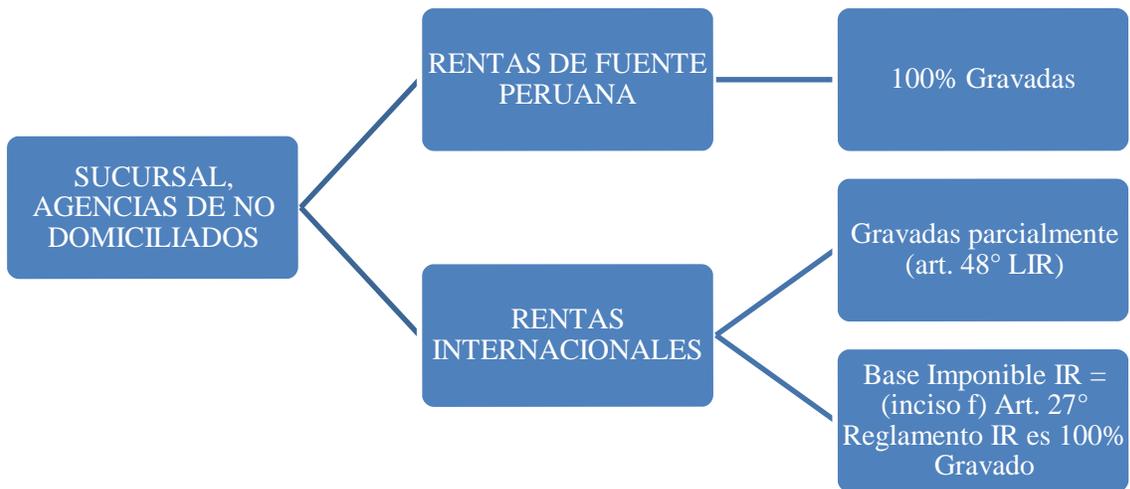
Gráfico N° 5
Criterios Objetivos de vinculación



Gráfico N° 6
Supuestos de ubicación de la Fuente



Gráfico N° 7
Rentas generadas por sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de no domiciliados



Fuente: Caballero Bustamante (2011)

2.2.2 Concepto de Asistencia Técnica y Know How

2.2.2.1 Concepto de Asistencia Técnica

Son Rentas de Fuente Peruana, según el artículo 9º inciso j) de la LIR, la obtenida por A.T. utilizada económicamente en el país.

Del mismo modo, debemos indicar la definición de Asistencia Técnica señalada en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N° 122-94-EF y sus normas modificatorias (en adelante Reglamento):

Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario (Galvez, 2009, pp. 93- 94).

La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.

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

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

2. **Investigación y desarrollo de proyectos.** La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

3. **Asesoría y consultoría financiera.** Asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras.

No se considera como asistencia técnica a:

i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.

ii) Los servicios de marketing y publicidad.

iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.

iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículos 27° de la LIR y 16° del Reglamento.

v) La supervisión de importaciones.

En los cuadros 5 y 6 se presenta en forma gráfica los conceptos o requisitos básicos que establece el Reglamento:

1. Servicio Independiente.

2. Servicio prestado en el país o en el exterior.

3. Habilidades del prestador del servicio.

4. Proporcionar conocimientos especializados

5. Conocimientos no patentables.

6. Necesaria o indispensable en la producción de bienes, servicios, comercio, etc.

En general para que se configure el servicio de A.T. tiene que cumplirse en simultaneo el concepto o definición contenida en el primer y segundo párrafo del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento y la utilización Económica en el país, es decir, que el servicio **sea necesario o indispensable para la realización** de las actividades del pagador del servicio. Así mismo, también constituyen casos de A.T. los servicios expresamente señalados en el Reglamento (Ingeniería, investigación y desarrollo de proyectos y asesoría y consultoría financiera).

Tabla 1

Criterios para considerarse Asistencia Técnica

Asistencia Técnica	Servicio Independiente	Externo a la empresa Brindado por Empresa Jurídica o Persona Natural No domiciliada
	Habilidades del prestador	Aplicación de procedimientos, artes ó técnicas Implica contar con experiencia, conocimientos especializados (profesionales, oficios ó técnicas)
	Prestado desde el exterior	
	Proporcionar conocimientos especializados	El conocimiento por lo general se traduce en recomendaciones, sugerencias, instrucciones Conocimientos: Tecnológicos y no tecnológicos
	Conocimientos no patentables	Se distingue del Know How
	Necesaria en la producción de Bienes, Servicios, Comercio, etc.	Indispensable, esencial Opuesto a servicios prescindibles Ejm: Publicidad, Marketing Es un insumo en el proceso Aplicable al giro del negocio, fin social y funciones

Gráfico 8
Elementos de aplicación simultánea en caso de Asistencia Técnica



Como se aprecia según el **Gráfico 8** preparado por la Dra. Silvia Muñoz debe cumplirse en simultaneo la definición y el criterio de utilización económica, para calificar como Asistencia Técnica.

2.2.2.2 Concepto de Know How

Según Carmona (2006) indica que “El Know How constituye un elemento inmaterial (formulas, procedimientos, etc.), secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la Asistencia Técnica”.

“Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc. Sobre un proceso industrial específico, siendo estos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto (“clausula de confidencialidad”), pero sin intervenir en la aplicación de las formulas ni garantizar el resultado, se trataria de un contrato de Know How. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el concejo tecnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligacion de hacer, el contrato se calificaria como de Asistencia Técnica” (p. 11).

2.2.2.3 Diferencia entre Asistencia Técnica y Know How

La Asistencia Técnica es un servicio independiente que constituye un caso especial de transferencia de conocimientos especializados, no patentables, que tienen que ser esenciales o indispensables para la actividad del contribuyente (Utilización Económica) y que en su transmisión hay un nivel de involucramiento importante del prestador del servicio.

Tabla 2:

Semejanzas y Diferencias entre Asistencia Técnica y Know How

Asistencia Técnica	Experiencia industrial, comercial o científica- Regalías – Know How
SEMEJANZAS	
Proporcionar conocimientos especializados que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.	Proporcionar conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con.
DIFERENCIAS	
Los conocimientos transmitidos tienen que ser esenciales para la actividad del contribuyente.	Los conocimientos se transmiten con prescindencia de la relación que tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.
El prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas en la transmisión de conocimientos.	Se habla únicamente de la transmisión de conocimientos.
Se habla de conocimientos no patentables.	Los conocimientos referidos a la experiencia industrial, comercial o científica podrían ser patentables o no.
La aplicación del conocimiento es asistida por el prestador del servicio.	La aplicación de estos conocimientos se efectúa por cuenta del usuario
Además de la prestación puede comprender el adiestramiento	El cedente no garantiza el resultado.
Prestación de hacer	Prestación de dar
En conclusión la Asistencia Técnica es un servicio independiente que constituye un caso especial de transferencia de conocimientos	En conclusión en el caso del know how, contrario sensu, si los conocimientos transmitidos no son esenciales, o son patentables o no

especializados, no patentables, que tienen que ser esenciales para la actividad del contribuyente y que en su transmisión hay un nivel de involucramiento importante del prestador del servicio

existe un involucramiento importante del prestador del servicio, se estará ante un caso de un servicio cuya contraprestación configurará como regalía.

Fuente: Procedimiento de Fiscalización Internacional SUNAT (2013)

Por su parte el Know how o transmisión de conocimientos y/o información relativa a su experiencia Industrial, comercial o científica, contrario sensu, se distingue por que los conocimientos transmitidos no son esenciales, o son patentables o no existe un involucramiento importante del prestador del servicio, se estará ante un caso de un servicio cuya contraprestación configurará como regalía.

2.2.2.4 Diferencia entre Servicio Técnico y Asistencia Técnica:

Cabe destacar que se tiene que ser muy estricto en la evaluación de los servicios, en la medida que al existir tasas diferenciadas, siempre van a pretender presentar un servicios gravado con el 30% como si fuese un servicio de A.T., este problema se agudiza si en el caso de la A.T. comprende temas o conceptos que por su naturaleza son muy complejos y que se agrava cuando el informe de las Sociedades de Auditoría que se exige para confirmar la realización del servicio, se realiza en forma extemporánea (dos o tres años posteriores a la realización del servicio), generalmente cuando lo solicita la SUNAT en la auditoría.

En la carta 131-2010-SUNAT/200000, la SUNAT se pronuncia con mucha cautela debido a la complejidad para calificar un servicio como A.T. : “a fin de determinar si nos encontramos ante a un servicio que califique como A.T.cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento”

Tabla 3:

Diferencia entre Servicio Técnico y Asistencia Técnica

Servicio Técnico	Asistencia Técnica
Para ser gravado debe ser prestados en el país	Para estar gravado puede prestarse en el país o desde el exterior.
Aplicación de conocimientos especializados	Proporciona conocimientos especializados

Fuente: Procedimiento de Fiscalización Internacional SUNAT (2013)

2.2.2.5 Asistencia Técnica y Know How en la Decisión 578:

Los Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría se generan en aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo 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 aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

2.2.2.6 Asistencia Técnica y Know How en los Convenios de Doble Imposición con

Chile Y Canadá

De conformidad con el artículo 7º de ambos convenios las rentas que perciba una **empresa** constituida en uno de los estados contratantes, de alguna fuente del otro estado, solo están sujetas a imposición en su país de origen, salvo que la empresa realice su actividad en el otro estado por medio de un establecimiento permanente.

Es decir, si un residente de Chile o Canadá presta los servicios de Asistencia Técnica en el Perú mediante un establecimiento permanente, estos servicios quedarían gravados con el impuesto a la renta en el Perú, en virtud al convenio celebrado.

Cabe mencionar que cuando se refiere a empresas nos referimos a Renta empresariales o de 3ra categoría (Fernandez, 2016, p. 56 a 76).

2.2.3 Fiscalización Tributaria del Impuesto a la Renta No Domiciliados:

2.2.3.1 La Fiscalización Tributaria y su entorno:

Según Castro (2014) define a la fiscalización tributaria como la actividad o las actividades que realiza la Administración Tributaria que tienen por finalidad la creación de riesgo ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales y uno de los caminos es la determinación de la obligación tributaria (...) (p. 14).

Del mismo modo, indica que “el riesgo que puede generar la emisión de una resolución de determinación va a estar interrelacionado al periodo en el cual se resuelven los reclamos y las apelaciones; en la medida que estos se demoren, menor será el riesgo y menor la posibilidad de que la SUNAT cobre dicha deuda, pero pero aun menor la posibilidad de que cambie la conducta del contribuyente, en la medida en que durante los periodos que duren la apelación y la fiscalización seguirá pensando que su posición es la correcta” (p. 15)

Es importante por lo tanto, para la Administración y para el contribuyente que los procesos de reclamación y apelación se resuelvan oportunamente dentro de los plazos.

Esto actualmente no sucede, motivo por el cual el riesgo que tiene que generar una resolución de determinación y multa disminuye significativamente.

Cabe precisar que la Administración Tributaria debe procurar un balance entre los casos que emite fiscalización, los casos de reclamo que pueden atender y por último si dicha carga podrá ser atendida por el Tribunal, respecto de los casos de Asistencia Técnica y Know How al 2016.

2.2.3.2 Los principios en el proceso de Fiscalización del Impuesto a la Renta No Domiciliados

Según Castro (2014) precisa que ni las normas del Código Tributario ni el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT han desarrollado los principios sobre los cuales debe desarrollarse un proceso de Fiscalización del Impuesto a la Renta No Domiciliados.

En tal sentido, debemos recurrir a la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, esta Ley en su norma IV Principios del Procedimiento Administrativo desarrolla los siguientes Principios (p. 19 al 23):

Tabla 4:

Principios Administrativos en un Proceso de Fiscalización

- | | |
|--------------------------------------|--|
| - Principio de Legalidad | - Principio de presunción de veracidad |
| - Principio del debido procedimiento | - Principio de conducta procedimental |
| - Principio de impulso de oficio | - Principio de celeridad |
| - Principio de razonabilidad | - Principio de eficacia |

- Principio de imparcialidad
- Principio de Informalismo
- Principio de simplicidad
- Principio de verdad material
- Principio de participación
- Principio de Uniformidad
- Principio de predictibilidad

Fuente: Castro (2014)

2.2.3.3 La Facultad de la Administración en un proceso de Fiscalización del Impuesto a la Renta

Cabe señalar a los sujetos de un proceso de Fiscalización del Impuesto a la Renta, como es de naturaleza bilateral, es decir, consta de dos sujetos, de un lado la Administración Tributaria como fiscalizador y por otro, el contribuyente no domiciliado como sujeto fiscalizado a través del Agente de Retención. El resultado de esta relación solo afecta a ambos sujetos: producto de la fiscalización se originarán deberes y derechos para ambas partes, siendo imposible que de una fiscalización se produzca obligaciones a otros sujetos, sin que ello elimine la posibilidad de que de una fiscalización se generen indicios para iniciar nuevas fiscalizaciones.

La naturaleza bilateral de la fiscalización no impide que durante el proceso intervengan otros sujetos independientes al fiscalizador y el fiscalizado, así por ejemplo pueden intervenir los fiscales, los jueces, la policía, el defensor del contribuyente y usuarios aduaneros, entre otros.

2.2.3.4 Las etapas de una Fiscalización del Impuesto a la Renta No Domiciliados

Las etapas de Fiscalización, tal como menciona Castro (2014), estarían i) la selección, ii) el inicio de la fiscalización y la notificación, iii) los plazos en el proceso de

fiscalización, iv) El trabajo de fiscalización y v) La Determinación del Impuesto a la Renta No Domiciliado (p. 53 al 66).

i) La Selección. Son tres los instrumentos legales en los cuales se enmarca el ejercicio de la facultad de fiscalización de la SUNAT. En principio tenemos al Código Tributario, luego al Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT y al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

En cuanto al Código Tributario, se tendrá en cuenta el ejercicio discrecional y el segundo que significa el límite de ejercerlo de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

Cabe precisar que la discrecional en la selección le permite a la Administración Tributaria decidir entre una estrategia y otra de selección, de tal manera que pueda direccionar las acciones de fiscalización hacia los segmentos que considere más pertinentes, descartando a otros.

Del mismo modo, es de recordar que la Administración Tributaria tiene dos grandes formas de seleccionar contribuyentes, la primera de ellas es a través de la programación centralizada y la otra se realiza a través de cada área operativa.

ii) El inicio de la Fiscalización y la Notificación: Desde la óptica de la teoría del riesgo, la fiscalización es un proceso continuo y permanente, que no tiene fin. La idea que está detrás es que el administrado sienta la presencia de la Administración cuando realiza actos que puedan constituir hechos impositivos.

Cabe precisar que el inicio de una Fiscalización debe comprender la notificación de ciertos datos mínimos tales como: a) El contribuyente que va a ser objeto de revisión, b) El período objeto de revisión, c) El tributo

objeto de revisión, el cual en este caso sería Impuesto a la Renta No Domiciliado, d) El funcionario de la Administración competente que ordena la Fiscalización y e) El Funcionario o los funcionarios que van a realizar la fiscalización.

En cuanto a la prescripción, debemos señalar que la notificación de una fiscalización puede interrumpir la prescripción y por lo cual se volvería a contar los plazos de acuerdo a lo señalado en el numeral 1.4 del artículo 45° del Código Tributario.

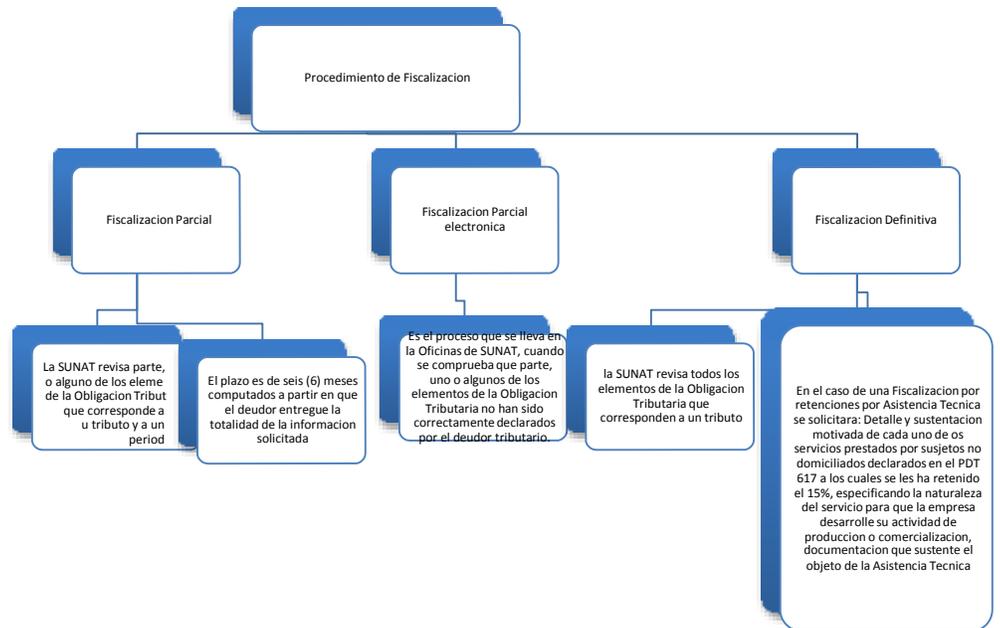
En cuanto a los períodos a fiscalizar, debemos señalar la Ley N° 27788 del 25 de julio de 2002 derogó la obligación que tenía la SUNAT de comenzar la fiscalización por el último ejercicio abierto para el caso del Impuesto a la Renta o los doce últimos meses en los casos de los tributos de periodicidad mensual.

Al quedar derogada el artículo 81° del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria puede comenzar su fiscalización por cualquier año no prescrito. Es decir, en la actualidad, para el caso del Impuesto a la Renta No Domiciliados, se podría programar la fiscalización del ejercicio 2007, sin que la SUNAT tenga que fiscalizar el ejercicio 2017, por tanto, esta norma tiene como objeto incrementar el riesgo del contribuyente.

2. **Los plazos en el proceso de Fiscalización:** Según Nima (2016) con la reciente modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1113 al artículo 61° del Código Tributario, se regularon tres(3) tipos de procedimientos de fiscalización: a) La Fiscalización definitiva, b) la Fiscalización parcial y c) la fiscalización parcial electrónica.

Gráfico N° 9

Procedimiento de Fiscalización



Fuente: Nima (2016)

3. **El Trabajo de Fiscalización:** La fiscalización puede realizarse en uno o en alguno de los siguientes lugares de manera simultánea: a) Domicilio Fiscal, b) Otros locales del contribuyente y c) Los locales de la Administración Tributaria.

En cuanto al Requerimiento de Información, esta es aquel documento mediante el cual se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.

Asimismo, se solicita la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización, indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Cabe precisar que los plazos que deben otorgar los requerimientos tal como señala Castro (2014), en principio, el artículo 62° del Código Tributario establece la facultad de la Administración Tributaria de pedir la documentación sin dar plazo (p. 63).

Sin embargo, esta norma se relaciona con el artículo 106° del indicado Código, en el cual se establece en el primer párrafo que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Es decir, el requerimiento de información no surtir efectos sino hasta el día siguiente, en el cual deberá presentar la información.

A continuación se ejemplifica la norma:

Tabla 5
Plazo mínimo de solicitud de Información

Día	Tipo de día	Acción
1	Hábil	Notificación del requerimiento
2	Hábil	Surte efecto el requerimiento 1er día de plazo
3	Hábil	2° día del plazo
4	Hábil	Puede pedir la información

Fuente: Castro (2014)

Notese que recién la Administración Tributaria puede pedir la información al cuarto día hábil, dado que en el día 3 todavía no se ha cumplido el plazo mínimo de 2 días hábiles.

Por otro lado, debemos precisar con respecto a la exhibición y presentación de documentación de informes y análisis susceptibles de generar obligaciones tributarias, la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Tabla 6
Plazo de solicitud de Informes y análisis

Día	Tipo de día	Acción
1	Hábil	Notificación del requerimiento
2	Hábil	Surte efecto el requerimiento 1er día
2	Inhabil	No corre el plazo
3	Inhabil	No corre el plazo
4	Hábil	2º día del plazo
5	Hábil	3er día del plazo
6	Hábil	Puede pedir la información

Fuente: Castro (2014)

4. **La Determinación del Impuesto a la Renta No Domiciliado:** Según el artículo 63º del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria puede realizarse considerando las bases siguientes:
 - v.1) Base Cierta: Tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

v.2) Base Presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuanta de la obligación.

Cabe precisar que en caso el contribuyente no presente información y/o documentación sustentatoria, el Fiscalizador Tributario podría aplicar la tasa del 30% para la transmisión de conocimientos secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero y de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos hagan de ellos, todos ellos calificados como regalías, de conformidad con el artículo 27° e inciso d) del 56° del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N° 179-2004-EF (**en adelante LIR**)

Asimismo, podría gravar con la tasa del 30% para los servicios técnicos prestados en el país, contenidas en el inciso d) del artículo 9° e inciso e) del artículo 56° de la LIR.

Sin embargo, si el contribuyente sustenta adecuadamente el Impuesto a la Renta No Domiciliado, podría gravar con la tasa del 15% por los servicios de A.T. cuando ésta se utilice económicamente en el país, tal como lo establece en el inciso j) del artículo 9° e inciso f) del artículo 56° de la LIR.

Del mismo modo, debemos señalar que en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición se encuentran gravados con la tasa del 0% por los

servicios de A.T cuando ésta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizado por un sujeto No Domiciliado de Canadá y Chile.

Sin embargo, si el servicio de A.T. es realizado por un Establecimiento permanente de dichos países, se gravaría con la tasa del 15% por dichos servicios.

Finalmente, debemos precisar que se aplicaría la Tasa del 0% por los servicios realizados íntegramente en el exterior y el contribuyente sustente adecuadamente la naturaleza del servicio.

2.2.3.5 Fiscalización del Impuesto a la Renta No Domiciliados: Casos de Asistencia Técnica y Know How

2.2.3.5.1 Labores de Fiscalización:

2.2.3.5.1.1 Requerimiento inicial:

i.1. Junto con la carta de presentación se emitirá el requerimiento inicial, se le adjuntará un cuestionario y la relación de operaciones realizadas con no domiciliados declaradas en el PDT 617, por las que se aplicó la retención del 15% o por las que no se aplicó retención. En el requerimiento se le solicitará la sustentación motivada de la calificación de las rentas y la sustentación con su expresión contable, cancelación y documentación respectiva.

i.2. Se requerirá el Análisis que sirve de base para liquidar las retenciones o pagos del equivalente relacionados con servicios prestados por no domiciliados a los cuales se les ha retenido el 15%

i.3. Se requerirá así mismo los Asientos o comprobantes de diario, contratos (traducidos al español), documentación sustentatoria y cancelación de los servicios prestados por no domiciliados a los cuales se les ha retenido el 15%.

2.2.3.5.1.2 Requerimientos específicos:

Los requerimientos específicos son aquellos mediante los cuales la Administración Tributaria solicita:

- Documentación y análisis no solicitados en el primer requerimiento.
- Solicita la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, tales como verificaciones específicas, requerimiento de contratos y documentación sustentatoria, residencia de los proveedores con los que se han suscrito CDI y verificación de la causalidad del gasto o costo.

ii.1 Verificación Específicas:

En base a la respuesta del contribuyente, se verificará la validez de los motivos por los cuales no se ha retenido el impuesto a la renta por los servicios prestados por no domiciliados o el cumplimiento de los requisitos para calificar a una renta como asistencia técnica, dependiendo del caso.

ii.2 Requerimiento de Contratos y Documentación Sustentatoria:

La naturaleza de los servicios se verificará, en base a los contratos, dictámenes, informes, correspondencia, controles, expresión contable,

cancelaciones o pagos efectuados, Informes de la Sociedad de Auditoría, entre otros. Cabe mencionar que se debe exigir la exhibición de los contratos traducidos al español, acorde con lo dispuesto en el artículo 241° de Código de Procesal Civil.

Tratándose de servicios de Asistencia Técnica, se verificará si se trata de un servicio indispensable o necesario para la actividad de la empresa, así mismo, su fehaciencia.

ii.3 Verificar los la residencia de los proveedores con los que tenemos suscritos CDI:

En el supuesto que los servicios hayan sido prestados por personas o empresas que tienen residencias en países con los cuales tenemos suscritos CDI, se revisarán en primer lugar, la residencia del proveedor.

ii.4 Verificación de la causalidad del gasto o costo:

Con la intención de comprobar que los servicios fueron utilizados económicamente en el país se evaluará la causalidad del gasto.

Respecto a la causalidad del gasto, con la documentación sustentatoria y los contratos se evaluará si las operaciones consideradas como A.T. se tratan de operaciones necesarias para mantener la fuente generadora de renta gravada, es decir verificar la causalidad del gasto.

Dicha evaluación se realizará en base a una muestra representativa, de detectar observaciones que son aceptados por el contribuyente, se requerirá el 100%

en base a la información contable obtenida de la base de datos de la contabilidad de la empresa proporcionada por el contribuyente.

De existir cuestionamientos u observaciones se informará para que cuando se programe la fiscalización del impuesto a la Renta empresarial (3ra. Categoría).

ii.5 Se verificará el registro contable de los servicios considerados como A.T. o con retención cero:

En todos los casos, con la información contable proporcionada por el contribuyente en medios magnéticos se ubicará la cuenta y subcuenta, asiento de diario o comprobante de diario donde se registra contable el servicio de A.T. de tal forma que si se detectara alguna observación que no es sustentada o que el contribuyente acepta, se pueda ampliar la muestra y gravar el 100%, para tal efecto debe utilizar paquetes de Auditoria como el ACL, de contar con la herramienta.

ii. 6 Verificar que se trata de un servicio de A.T. gravada con el 15%:

Se debe verificar que el servicio cumple con los requisitos establecidos en el primer y segundo párrafo del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento. Para tal efecto se debe verificar, si además de prestar el servicio, se cumple con proporcionar conocimientos especializados a través del adiestramiento, instrucciones, recomendaciones, entre otros.

ii. 7 Verificar el cumplimiento de las formalidades contenidas en el inciso f) del artículo 56° de la LIR. Verificar la fecha en que se realiza el informe y la D.J.

Verificar el informe que realiza las sociedades de auditoría respecto a la realización del servicio.

Se ha podido observar los informes se presentan cuando la Administración lo solicita en las fiscalizaciones, es decir, 2 ó 3 años después de prestado el servicio. Esta situación debe considerarse como un indicio respecto a la no fehaciencia del mismo.

2.2.3.5.2 Papeles de Trabajo:

Los papeles de trabajo deben reflejar la labor realizada por el Agente Fiscalizador, debe constar de la siguiente información mínima:

1. Proyectos de Resoluciones de Determinación o Multa: Se deben emitir obligatoriamente aún cuando como resultados de la fiscalización resulta conforme. Cabe mencionar que de acuerdo con el artículo 75° del Código Tributario y el art. Reglamento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por D.S. 085-2007-EF y modificatorias, la fiscalización concluye con la notificación de los valores.
2. Carta de presentación, Orden de fiscalización (OF) e información anexa proporcionada por el área de Programación Operativa (adjunta a la OF).

3. Requerimientos: Se adjuntan en esta parte los requerimientos emitidos y sus resultados, tales como el inicial y los específicos (junto con sus anexos).

4. Informe General: Debe contener el alcance del examen (todas las acciones realizadas en su labor de campo) y los resultados obtenidos.

Abundando en detalles, el informe general debe constar de las siguientes partes:

i) Información general del contribuyente (Razón Social, N° de RUC, Domicilio Fiscal, Actividad Económica, Representante Legal, entre otros).

ii) Información relativa a la Orden de Fiscalización (N° de OF, Programa de Fiscalización(tributo), Período de Fiscalización, Agente de Fiscalización (auditor o auditores), Fecha de notificación, fecha de inicio y Fecha de Término de la auditoría

iii) Requerimiento Emitidos: se detalla sus fechas de notificación y cierre.

iv) Antecedentes: se consigna toda la información relacionada al contribuyente objeto de fiscalización, los hechos que motivan su programación, los antecedentes de fiscalización anteriores, entre otros.

v) Alcance de la Fiscalización: Se debe informar, todas las acciones realizadas durante la auditoría entre otras, el alcance:

- Acciones que se han realizado para comprobar las áreas críticas señaladas en la programación del caso.
- Acciones realizadas para verificar que los servicios prestados calificaban como Asistencia Técnica gravadas con la tasa del 15%.
- Alcance de la verificación sobre la base de libros y registros contables, identificando las partidas donde se registran contablemente los servicios prestados por no domiciliados que se han gravado con el 15%
- Alcance de la verificación relacionada con los anticipos y cancelaciones por los servicios prestados por no domiciliados gravados por el contribuyente al 15%
- Alcance de la verificación de la causalidad del gasto, realizada con su documentación sustentatoria, contratos, comprobantes de pagos, informes, dictámenes, controles, entre otros.

En todos los casos, cuando se detectan operaciones en las que existe dudas respecto a la naturaleza o la fehaciencia de los servicios prestados por los no domiciliados se emitirá requerimiento expreso.

En los resultados de los requerimientos deben constar la evaluación realizada por el Agente Fiscalizador frente a la posición del contribuyente e indicando los motivos y fundamentos que sustentan su posición.

Las acciones especificadas no son limitativas, el Fiscalizador podrá considerar la información que considere pertinente a fin de que sus acciones se reflejen en forma transparente, y sirvan de base para intervenciones futuras.

Cuando en el proceso de verificación se detecten situaciones, hechos, operaciones supuestos relacionados o vinculados a incumplimiento u omisiones tributarias, se deberá solicitar una ampliación en el caso que se trate del mismo tributo o una reprogramación cuando se vincule a otros tributos, debiendo tener en cuenta, en todos los casos, la calidad del reparo y su rendimiento. Por ejemplo:

- Si como consecuencia de la verificación de las operaciones declaradas en el PDT 617 rubro “Otros Servicios” por las cuales no se ha efectuado retenciones, se detecta que se tratan de regalías pagadas o servicios técnicos o asistencia Técnica, se solicitará la ampliación para los ejercicios no prescritos.
- Si se ha detectados que servicios prestados en el exterior y utilizados en el país no ha tributado el IGV se solicitará su Reprogramación.
- Si como consecuencia de la fiscalización a no domiciliados, se detecta problemas relativas a la causalidad del gasto, o impuestos asumidos deducidos como gasto que afectan a la Renta Empresarial (3era Categoría), se solicitará su reprogramación.
- Si se detecta operaciones que califican como una disposición indirecta o un dividendo presunto se informará para su programación.

vi) Resultados de la fiscalización:

Se consigna el detalle de los resultados de la fiscalización indicando si resultó conforme o con observaciones o reparos (no conforme).

2.2.3.5.3 Instrucciones dentro del proceso de fiscalización:

2.2.3.5.3.1 Aplicación de la tasa general del 30%: Teniendo en consideración que la fiscalización (verificación) de las retenciones a no domiciliados tiene la calidad de definitiva, resulta pertinente, considerar el Informe N° 59-2014-SUNAT/5D0000, del 16 de setiembre de 2014, por el cual SUNAT indica que de no cumplirse con la presentación de la Declaración Jurada sobre la Asistencia Técnica ni el informe de firma de auditores de prestigio internacional que aludía el inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación introducida por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1120, la tasa de dicho impuesto que correspondía aplicar por los servicios de asistencia técnica prestados en el país por personas jurídicas no domiciliadas, era la tasa general del 30% reparando el diferencial con respecto al impuesto del 15% pagado.

2.2.3.5.3.2 Infracción por la omisión de no presentar D.J. : en aplicación del criterio establecido por el informe N° 145-2010-SUNAT/2B0000 de la I.N:J. la no presentación de la Declaración Jurada dentro del plazo establecido por Ley no se configura la comisión de una infracción tributaria.

2.2.3.6 Facultad de Imposición Estatal: Alcance a la luz de los CDI

2.2.3.6.1 Aspectos Generales de los Convenios para evitar la doble Imposición suscritos por el Perú

La OCDE tiene como objetivo promover las políticas destinadas a lograr la más fuerte expansión económica de los países miembros y no miembros de

dicha organización, buscando contribuir a la creación de empleo, aumentando condiciones de vida, expandiendo el comercio mundial y manteniendo estabilidad financiera que contribuya al desarrollo de la economía mundial.

Por lo que el problema de competencia jurisdiccional tributaria, entre los diversos Estados de la actual economía globalizada, donde cada Estado busca grabar manifestaciones de riqueza que posean conexión (subjctiva u objetiva) con su territorio donde ejerce su soberanía y por tanto poder Tributario (OCDE, 2016, p. 14)

Dicho problema se conoce jurídicamente con el nombre de Doble Imposición, el cual según Alfredo Gildemeister se presenta cuando dos Estados gravan a un mismo contribuyente por un mismo objeto y periodo.

En ese sentido, la OCDE, busca contribuir a la situación de dichos problema, mediante la elaboración de recomendaciones y Modelos de Convenios que ayuden en la tarea de evitar la doble tributación, buscado promover la suscripción de convenios bilaterales o medidas unilaterales que eviten tal injusto sobre costo. Desde la adopción de la Primera recomendación relativa a la doble imposición, del 25 de Febrero de 1955, ya se habían conseguido determinados éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de Convenios, con el paso del tiempo se reconoció entre los diversos Estados cada vez con mayor claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional, reconociéndose la necesidad de extender la red de Convenios a los países no miembros de la Organización para contribuir en su desarrollo. Así la OCDE elabora Modelos de Convenios que propicien

y faciliten la suscripción de Convenios entre los Estados, los cuales hoy en día son los más usados a nivel mundial.

Los convenios para evitar la doble imposición pueden definirse como “acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tiene como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de soberanía fiscal por partes signatarias. Sin pretender ahora hacer referencias a las múltiples materias que pueden abarcar este tipo de convenios, lo cierto es que lo característico de los mismos, como apunta GARCÍA NOVOA, es que se trata de instrumentos internacionales que “pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el convenio”.

Debe precisarse que el reparto concertado de la potestad impositiva se realiza estableciendo el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida, en otros casos.

El Perú tiene suscrito en la actualidad convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio con Chile, Canadá, Brasil, México, Suiza y Portugal y con los países miembros de la Comunidad Andina, Colombia, Ecuador y Bolivia. Hay, además firmado y pendiente de aprobación por el Congreso convenio más con el Reino de España (PwC, 2015, p 1 a 49).

Puede señalarse dos etapas distintas en la política negociadora de nuestro país. Un primer momento sería hasta el año 2000, donde la actividad negociadora

era prácticamente inexistente, habiéndose suscrito hasta ese momento convenios solamente con Suecia (el cual estuvo vigente hasta el 2006) y con los países de la Comunidad Andina.

En un segundo momento, a partir del año 2001, los esfuerzos negociadores empiezan a encaminarse, aflorándose la preocupación por empezar a desarrollar una red de tratados con los principales países inversores en el Perú, llegándose a firmar ese mismo año convenios con Chile y Canadá.

Sin embargo, debe indicarse que luego de ese impulso inicial la actividad negociadora ha ido a un paso mucho más lento, habiéndose celebrado convenios de este tipo desde entonces tan solo con Brasil y con el Reino de España.

Aunque, como ya se ha indicado, la actividad negociadora se ha incrementado en los últimos 10 años, encontrándose actualmente vigente la celebración de convenios con Suiza y estando pendiente Francia, Reino Unido, Italia, Tailandia y Suecia, lo cierto es que el Perú sigue estando rezagado si se compara su red de tratados con la de los países de nuestro entorno.

Tanto la estructura como el contenido de los convenios firmados por el Perú con Chile, Canadá, Brasil, México, Suiza y Portugal responden en gran medida al Modelo de la OCDE. Con todo, un análisis detallado de la aún pequeña red de convenios de nuestro país indica que existen múltiples variaciones respecto del Modelo de la OCDE en los convenios suscritos por

el Perú con dichos países, en la medida que en estos últimos se han recogido algunos elementos propios del Modelo de las Naciones Unidas .

Dada la extensión y propósito de esta Tesis, es imposible abordar con detalle todas las particularidades por lo que siempre resultará obligado un análisis exhaustivo de cada convenio, toda vez que nos hemos limitado al análisis de la Asistencia Técnica y Know How.

En el marco de los Estados Miembros (en adelante “EM”) de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), se suscribió la Decisión No. 578 (en adelante, "la Decisión"), la cual constituye un mecanismo multilateral para evitar la doble o pluritributación internacional aplicable a los sujetos domiciliados en cualquiera de los EM (a la fecha, Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú), respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Así bien, el artículo 3° de la Decisión ha previsto que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los contribuyentes, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el país en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el CDI.

Como consecuencia del principio de fuente adoptado por la CAN se tiene que, una vez atribuida la potestad a un EM para gravar una renta, los demás EM deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta en sus respectivas legislaciones.

Es en ese contexto, si bien el artículo 6° de la Decisión dispone que los beneficios empresariales sólo sean gravables por el EM donde se hubieren

efectuado, esto es, en el lugar de realización de la actividad; el artículo 14° excluye de dicho tratamiento a las rentas por asistencias técnicas, al contener una regla de atribución específica para dicho caso, apartándose totalmente del MCOCDE y de los tratados bilaterales suscritos por Perú.

En efecto, la Decisión establece que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el EM en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios.

Para tal propósito, la Decisión establece que "salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto".

Así, las rentas que retribuyan los servicios de asistencia técnica prestadas por empresas domiciliadas en cualquiera de los EM (ER), a favor de un usuario domiciliado en otro EM (EF), únicamente podrán ser gravadas en Estado donde se produzca el beneficio de los mismos.

Lamentablemente, a pesar de la claridad que puede parecer contener dicha regla de atribución, en la práctica se han presentado no pocos problemas al momento de definir el lugar donde se obtenga el beneficio de la asistencia técnica, confusión que ha sido acrecentada por la falta de una definición normativa de "asistencia técnica" o "beneficio" en la Decisión.

Una primera posición entiende por beneficio la "utilidad o aprovechamiento económico" que obtiene el usuario del servicio de asistencia técnica, de forma tal que el lugar donde sea utilizado el servicio será aquel donde deba afectarse

las rentas a imposición. En esta línea se ha pronunciado también la Administración Tributaria peruana.

La segunda posición considera que la referencia a beneficio debe entenderse en el sentido de renta o ganancia, en tanto es ésta la única acepción con la cual se ha usado dicho término en la Decisión, por lo que el EM que debe gravar la renta que retribuya la asistencia técnica es aquel donde resida la empresa que obtiene tal rédito. Esta postura es defendida por la Autoridad Tributaria colombiana quien, en una serie de consultas institucionales, ha concluido que cuando el artículo 14° de la Decisión hace referencia al EM donde se produce el beneficio, este debe entenderse como aquel en el que se ha generado la renta para el proveedor del mismo.

De nuestra parte, si bien aceptamos que el texto de la Decisión emplea mayoritariamente el término "beneficio" en la acepción de "ganancia" o "renta", consideramos que en el caso singular de las asistencias técnicas (artículo 14) se está refiriendo al beneficio económico que obtiene el usuario de dicho servicio en su actividad empresarial, proceso productivo, comercial o industrial, característica internacionalmente reconocida a este tipo de prestaciones. Nuestro análisis se ve respaldado, además, por la presunción *iuris tantum* (permite prueba en contrario) que contiene el citado artículo, por cuanto considera que el beneficio se produce en el EM en el que se impute y registre el gasto por el pago de la retribución.

Lógicamente existirán casos en que no se cumpla esta regla, por lo que deberá acreditarse probatoriamente que el servicio lo benefició económicamente a

una empresa domiciliada en un EM, a pesar de ser pagada la retribución por una entidad domiciliada en otro EM.

Este escenario está especialmente diseñado para servicios intragrupo, en los que una entidad-normalmente la matriz- asume los gastos de su entidad vinculada o los prorroga entre varias de éstas. Así, por ejemplo, puede darse el caso que la sociedad A, domiciliada en Colombia, preste el servicio de asistencia técnica a la sociedad B, domiciliada en Ecuador, pero que el gasto sea asumido por su matriz vinculada, la sociedad C domiciliada en Perú.

En dicho caso, si bien el servicio fue pagado por una empresa peruana, no cabe duda de que el servicio es utilizado económicamente en Ecuador, por lo que, si se acredita satisfactoriamente dicho beneficio, la renta que obtenga el proveedor Colombiano únicamente podrá someterse a imposición en el Ecuador, debiendo considerarse como exoneradas tanto Perú como Colombia.

Resulta fundamental lo señalado por el Tribunal de Justicia de la CAN en los Procesos 125-IP-2010 y 37-IP-2011, en los cuales opino, aunque sin mucha claridad, que el beneficio al que se refiere la Decisión es el efecto de la prestación del servicio, de forma tal que, dado que en el mundo globalizado el beneficio debe darse en un país distinto donde se preste y contrate el servicio, se presume que dicho beneficio se produce donde se genera el gasto, salvo prueba en contrario que determine que se produjo en otro lugar.

Ahora bien, una vez calificado un servicio como asistencia técnica bajo la legislación doméstica de un EM, se deberá evaluar la regla atribución

exclusiva en el EF, pudiendo únicamente gravar aquel EM en cuyo territorio se verifique el beneficio o utilidad económica que produce tal servicio en la actividad del usuario, con independencia del domicilio de las partes. Además, si no es posible acreditar el lugar que se produzca tal beneficio, se presumirá que el mismo se ha producido en el EM donde domicilie la empresa que imputó o registró el gasto por la retribución al proveedor, debiendo el resto de EM considerar tal renta como exonerada.

2.2.3.6.2 Facultades de Imposición Estatal a la luz de los CDI

a) **La Facultad de imposición y la globalización:** Como bien indica ROJO (2013), la doctrina tradicional refiere que conforme al poder tributario todo Estado tiene un territorio sobre el que ejerce soberanía en materia impositiva, de manera que los límites de dicho territorio acaban siendo los límites de exigibilidad de las normas jurídicas que produce (es lo que se denomina como “vigencia espacial de las normas”), salvo cuando se trate de un Estado que, en la práctica, pueda generar exigibilidad más allá de su ámbito territorial.

Sin embargo, como bien señala ROSEMBUJ, dicha doctrina lleva en sí una “proposición de dudoso contorno: cada Estado puede ejercer ilimitadamente su poder tributario sobre el territorio siempre que posea la fuerza para imponerlo como si su potestad fuera libre y su dominio real y eminente”.

En buena cuenta se basa en un desfase respecto al hecho –actualmente reconocido – de que “el fundamento del poder tributario y la legitimidad del Estado sobre y en su espacio territorial no es una pura expresión de supremacía

necesaria, sino de norma constitucional, en cuanto distribuye y especifica la esfera de las competencias del ordenamiento jurídico global...y confiere al legislador la autoridad para crear y aplicar tributos fijando los límites que legitiman su actuación conforme al orden público económico que la funda y los principios intrínsecos de la materia ” (p. 15).

Asimismo, es la Constitución la que señala las Directrices básicas sobre las cuales se asientan y cada momento histórico el sistema y la estructura política y económica de la sociedad, y entre las referidas directrices se encuentra el Deber de Contribuir al financiamiento del Estado.

Tal como sostiene DURAN (2006) “Es por ello que resulta más adecuado la utilización del término “Facultad de Imposición” en lugar del comúnmente usado “Potestad Tributaria”, porque en el Estado Social y Democrático de Derecho (y más aún en el Estado Constitucional) se ha superado la visión liberal según la cual el Estado tiene un “Poder de Imposición”, pues en el nuevo marco teórico se trata de una facultad derivada de un principio constitucional de primer orden que es justamente el Deber de Contribuir al Financiamiento Estatal ”

En ese sentido, es incorrecto sostener que la soberanía es la que permite a un Estado tener autonomía e independencia en la determinación de hechos imponibles y procedimientos de recaudación y fiscalización, ya que ello debe ocurrir estrictamente por determinación e individualización constitucional y bajo la observancia de sus principios.

Conforme señala CALDERON se ha identificado cuando menos cuatro grandes tipos de limitaciones que se proyectan a los regímenes normativos nacionales: i) Limitaciones voluntarias inducidas por el mercado, ii) Limitaciones convencionales entre Estados, iii) Limitaciones impuestas por otros Estados unilateralmente; y iv) Limitaciones por articulación administrativa u operacional entre Estados.

b) Imposición sobre la Ganancia o Renta

Por lo indicado anteriormente, y por razones de competencia económica, es que en la realidad no hay una plena autonomía del Estado en su facultad de Imposición por mero hecho de que así lo determina la Constitución Política, sino que ha de ser racionalizado justificando la existencia de un punto mínimo suficiente de conexión entre la riqueza que se pretende gravar y el ámbito de ese Estado, ya sea por sus relaciones con el titular de la riqueza de tipo personales, económicas, cuasi personales o, al límite, por un lazo particular con el mercado; y en definitiva por el gasto público que efectúa dicho Estado y es aprovechado por el titular de la riqueza.

Respecto a esto último, cabe señalar que de acuerdo a DURAN (2013) “los fundamentos del Estado Social y Democrático de Derecho en el cual analizamos, en principio, el Deber de Contribuir al Financiamiento Estatal debe alcanzar a toda entidad, respecto a la riqueza que haya obtenido, por su relación de pertenencia con dicho Estado o las ventajas que obtiene del mismo”.

En efecto, ROSEMBUJ señala que “los factores determinantes del deber de contribuir están vinculados a las ventajas que el contribuyente, por medio de los bienes y servicios públicos que utiliza que le permiten vivir o actuar en un territorio como lugar donde reside o como lugar donde realiza el hecho imponible de los tributos. No hay capacidad económica, objetiva o subjetiva, cuyo modo y cuantía no implique (legítimamente) la conexión entre el tributo y el gasto público.

Es así que, dependiendo del tipo de pertenencia de los contribuyentes frente a los Estados, se ha considerado para efectos de la tributación internacional dos principios:

- **Principios personalistas o subjetivistas:** Relacionan a los sujetos con el territorio del Estado y pueden ser los de nacionalidad o residencia, e implican la tributación de toda la renta mundial de los mismos, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Dependiendo de los alcances de los supuestos, deben basarse en el fundamento democrático de la igualdad.
- **Principio de territorialidad objetivo o de la fuente:** Se basa en la sujeción de los residentes y no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país; es decir, mediante este criterio se relacionan hechos económicos con el territorio, para efectos de gravar las rentas obtenidas de los mismos.

Según DURAN (2013), la aplicación de las legislaciones internas no existen esquemas puros, y los diferentes Estados, como el caso peruano, combinan los criterios antes señalados.

No obstante siguiendo a RUBIO GUERRERO, "... puede afirmarse que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo que determina que normalmente sea a este último país al que corresponde la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional".

c) Limitación de la facultad de Imposición por los CDI

Según Durán Rojo (2010) indica que los CDI tienen como objetivo principal la eliminación –o atenuación – de la doble imposición, evitando la evasión fiscal; y con ello se logra que no se generen supuestos de “confiscatoriedad” sobre una determinada ganancia o efectos distorsionantes en las transacciones (“por ejemplo, en los movimientos de capital que puede fluir a determinados lugares por razones fiscales y no de estricta racionalidad económica”).

En ese sentido, a través de los CDI se debe ofrecer soluciones prácticas a los supuestos de doble imposición en las referidas operaciones, que se originan en las mismas, los cuales son perjudiciales tanto para los contribuyentes como para los Estados.

Además, dichos Tratados Internacionales presentan los objetivos adicionales siguientes:

- La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal.
- La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
- La eliminación de la tributación discriminatoria.
- El justo reparto de los ingresos fiscales entre los Estados.

A fin de lograr tales objetivos, los CDI contienen disposiciones por las que los Estados contratantes racionalizan el uso de su Facultad de Imposición, de manera que se tiende a evitar la doble imposición jurídica.

En relación a ello, conforme ha señalado CALDERÓN, históricamente se entiende que los CDI son una especie de "...reglas de autolimitación de soberanías fiscales de los Estados implicados, de manera que únicamente pueden recortar el ejercicio de soberanía tributaria que estos ya han establecido a través de su Derecho Interno, más en ningún caso ampliarlo incrementando la sujeción fiscal del contribuyente.

Respecto de la autolimitación, cabe indicar que como se puede avizorar, en principio ambos Estados celebrantes tienen la facultad de gravar determinadas rentas de acuerdo a lo que dispone su legislación interna, pero a través de los CDI dichos Estados se hacen mutuas concesiones que terminan siendo limitaciones de su Facultad de Imposición, las cuales dependiendo del supuesto que corresponda podrían ser:

- La plena Facultad de Imposición sólo para el Estado de la Residencia o para el Estado de la Fuente, quedando excluida para el otro.
- La Facultad de Imposición para ambos Estados, pero se establecen reglas que eliminan la doble imposición en cabeza (bajo responsabilidad) del Estado de residencia.
- La Facultad de Imposición para ambos Estados, pero se limita la facultad de Imposición del Estado de la fuente estableciendo alícuotas máximas con vigencia permanente o temporal.

Conforme se ve, las reglas señaladas son instrumentos operativos de la función principal de los CDI que es asignar – coordinadamente – la Facultad de Imposición a los Estados contratantes con la finalidad de evitar la doble imposición.

Dicha función, desde la Facultad de Imposición Estatal puede ser considerada como “limitaciones negativas”, en el sentido que acaban señalando qué no será materia de gravamen en cada Estado contratante.

Ahora bien, como ha señalado BUSTOS (2001) los CDI tienen una segunda función con miras a eliminar la doble imposición, cual es limitar la aplicación de la legislación interna vía cláusulas en las que:

- i) Se define para ambos Estados contratantes ciertos términos para calificar ciertas entidades, supuestos de hecho o tipos de rentas que conllevan diferencias en el tratamiento tributario: Los artículos 3° al 5° y 9° al 13°, entre otros, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio preparado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (MOCDE).
- ii) Se establecen tasas límites para ciertos tipos de rentas, tales como dividendos, regalías, intereses y servicios profesionales independientes: A diferencia del MOCDE, el cual tiene intereses dirigidos a los Estados centrales (exportadores de capital), el Modelo Peruano tiene una tendencia a la tributación en el Estado de la Fuente pero compartida con la Tributación en el Estado de residencia, por lo cual se establecen al Estado de la fuente varios límites de tasas aplicables.

- iii)** Se establecen reglas para la determinación de la renta: En el caso del artículo 7° del MOCDE referido a los beneficios empresariales, justamente el término “beneficios” alude a “renta neta”, de modo que el párrafo 3 de dicho artículo establece que se deberá permitir la deducción de los gastos realizados por las sucursales y las EP .
- iv)** Se establecen métodos para evitar o atenuar la doble imposición en el Estado de residencia: en principio, el Estado de la fuente realiza una tributación objetiva, por lo cual queda en el Estado de residencia realizar la corrección de la doble imposición, siendo el método más usado el del crédito directo o indirecto (ver capítulo V del MOCDE) .

Dichas reglas, a las que denominaríamos como “limitaciones positivas”, se derivan de las limitaciones negativas ya señaladas, y funcionan como elementos de coordinación de los sistemas impositivos de los Estados contratantes con la finalidad de lograr que la eliminación de los efectos de la doble imposición se produzca en una determinada forma: “...con los efectos fiscales y económicos que los sujetos activos han articulado, así como coordinando los aspectos jurídicos-tributarios de los ordenamientos de los Estados, a efectos de lograr la correcta operatividad de todo el sistema convencional” .

Como se puede ver, las cláusulas bajo comentario acaban contribuyendo a la delimitación positiva y negativa de la calificación, atribución y cuantificación de la renta que efectuarán los Estados contratantes, “...aunque la creación del

hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes”.

De ello se deduce que la Facultad de Imposición Estatal se ve afectada ya no solo negativa, como ocurría en el reparto competencial, sino positivamente.

Ahora bien, lo señalado no debe llevar al error de considerar que en la práctica los CDI acaban estableciendo hechos imponibles, prestaciones tributarias o ampliaciones de la Facultad de Imposición del Estado frente al contribuyente.

En relación a ello, TAVEIRA señala que en el momento actual del desarrollo del CDI “no pueden crear nuevas obligaciones tributarias ni tampoco ampliar las ya existentes, como no pueden derogar in totum disposición alguna de derecho interno, del sistema formal, sea a fortiori de las garantías de los contribuyentes. Ellas buscan tan solo ofrecer una pauta de criterios para resolver posibles concursos de pretensiones impositivas entre los signatarios, una vez que predisponen un tratamiento más favorable en las relaciones que involucren a “residentes” de los respectivos Estados contratantes, sólo en cuanto a las rentas y tributos discriminados en ellas”.

Debe tomarse en cuenta que por las características propias de los CDI, su incorporación a la legislación interna no puede resolverse en términos semejantes a los de cualquier otra clase de tratado internacional ya que debemos observar los alcances, finalidades y propósitos que tienen cada una de las normas de los CDI a fin de no darles una aplicación e interpretación inadecuada. Es por ello que ante la presencia de un CDI, la aplicación e interpretación de la legislación interna debe realizarse atendiendo la finalidad y dentro del marco de dichos Tratados.

Para lograr lo antes señalado, es que en lo referido al modo de tributación en cada Estado contratante, éstos harán uso de su – ya limitada- Facultad de Imposición dentro de su campo de competencia, pero los referidos objetivos acabarán siendo una obligación propia de cada Estado.

Lo dicho no significa que el Estado aplique el Convenio solo cuando ejerza su facultad legislativa, “...sino siempre (en los casos previstos convencionalmente) a los fines de proveer el ejercicio del derecho para los beneficios previstos en la convención para los residentes.

Por otro lado, debemos precisar que el Convenio firmado con los países de la Comunidad Andina sigue un esquema completamente distinto, en la medida que recoge el principio general de gravamen en la fuente. De esa forma, el citado convenio deja relegado al principio de residencia solo para casos de excepción. Por eso, como observa

GILDEMEISTER respecto al establecimiento permanente indica que “carece de un concepto de establecimiento permanente ya que, bajo la regla de la fuente, no interesa que éste exista ya que toda la renta es gravada en todos los casos en el Estado de la Fuente misma”.

2.2.3.6.3 Establecimiento Permanentes y/o Sucursal en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú

Los convenios celebrados por el Perú que siguen el Modelo de la OCDE establecen, con carácter general, la tributación exclusiva de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa, salvo que la misma opere

en otro Estado a través de un establecimiento permanente (este principio general normalmente se encuentra en el artículo 7°).

Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, este último Estado puede gravar ilimitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los “beneficios” (entiéndase Renta Neta) obtenidos por dicho establecimiento permanente y/o sucursal, pero sólo en la medida en que esos beneficios le puedan ser atribuidos al mismo.

De esa manera, la realización de actividades a través de un establecimiento permanente y/o sucursal se presenta como condición sine qua non para que las rentas empresariales pasen a ser gravadas también en el Estado de la fuente, debiendo aplicarse en ese supuesto medidas para evitar que se produzca doble imposición sobre dichos beneficios.

Tal como se refiere BUSTOS BUIZA en ese caso “es el Estado de residencia quien debe corregir la doble imposición producida”.

Es oportuno recalcar que una vez determinada la existencia de un establecimiento permanente bajo los alcances de un convenio para evitar la doble imposición lo siguiente que hay que hacer a continuación será establecer si con arreglo a la legislación interna del Estado de la Fuente las rentas (o, en términos más frecuentes en el lenguaje de los convenios, los beneficios”) que le son atribuibles a dicho establecimiento permanente y/o sucursal en caso afirmativo. Esto último teniendo en consideración que conforme al principio de reserva de ley ningún tributo puede ser exigido si no es con base en la ley.

Aunque en términos generales los convenios suscritos por el Perú han adoptado el concepto de establecimiento permanente que propone el Modelo de la OCDE,

se observa en ellos la tendencia de expandir la lista de actividades que comprende dicho término con supuestos propios del Modelo de las Naciones Unidas, con lo que se amplía el principio de imposición de la fuente.

Mediante el reforzamiento del principio de la fuente en dichos convenios, con relación al principio de residencia, es claro que los negociadores nacionales han pretendido aumentar la capacidad de imposición de nuestro país a las inversiones y al negocio de las personas residentes en los otros Estados contratantes, teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos, por no decir, en todos, constituye el Estado contratante menos desarrollado si nos comparamos con Canadá, Brasil e incluso con Chile.

Por lo tanto, es natural que exista un mayor flujo de bienes (tangibles e intangibles) servicios, y capitales desde esos países hacia el Perú, que en sentido contrario. En esa medida, ampliando su potestad de imposición en la fuente, cuidando al mismo tiempo de no desalentar las inversiones extranjeras, el Perú ha buscado perder la menor recaudación posible, en atención a su situación económica particular dentro del orden mundial.

En tal sentido, si cotejamos el concepto de establecimiento permanente previsto en nuestra legislación interna y la contemplada en los convenios sobre doble imposición suscritos por el Perú lo más destacable es la mayor amplitud de la definición contenida en estos últimos.

Esa puede conducir a que existan determinadas situaciones de hecho que constituyen establecimientos permanentes con arreglo a los convenios, pero que no serían constitutivas de establecimiento permanente bajo nuestra legislación

interna en la medida que sea consecuencia de actividades desarrolladas por residentes en países con convenio.

En efecto, los tratados suscritos por el Perú suelen disponer que parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, 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 (con relación al mismo proyecto o con un proyecto relacionado) en el país durante un período o períodos que en total excedan de un plazo, normalmente de 183 días, pactado bilateralmente en el convenio, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Los citados convenios, como señala García Schreck, también prevén dentro de este rubro a las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ello, que tengan un plazo de ejecución específica.

2.3. Referenciales conceptuales:

2.3.1. Asistencia Técnica

Según RTF N° 13677-1-2009 indica sobre el particular, según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, “Asistencia Técnica” es la que especialistas calificados generalmente en equipo, prestan a actividades, empresas o países necesitados de asesoramiento para acelerar su evolución. Entendiéndose por “asesoramiento”, a dictaminar o aconsejar; y por “evolución” al desenvolvimiento, desarrollo, crecimiento, extensión; paso de un estado a otro en los organismos e instituciones; transformación”.

El mismo diccionario señala que la Asistencia Técnica, atendiendo a su ámbito, podrá consistir en a) Facilitar los servicios de los expertos; b) En organizar y dirigir seminarios, programas de formación profesional, trabajos de demostración o de enseñanza práctica, c) En conceder becas de estudio y para ampliación de los mismos, y d) En preparar y ejecutar programas experimentales, pruebas, experimentos o trabajos de experimentación.

Asimismo, indica que la Asistencia Técnica, en atención a sus objetivos, se orienta sobre todo hacia el impulso industrial, a la tecnificación del campo, a la mejora vial y a la de los medios de transporte;

De otro lado, el Diccionario de la Real Academia define “Asistencia” como la acción de prestar socorro, favor o ayuda; y por “Técnica” al conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte, pericia o habilidad para usar de esos procedimientos y recursos, habilidad para ejecutar cualquier cosa o conseguir algo.

Que en tal sentido, por “Asistencia Técnica” debería entenderse el asesoramiento o consejo que brinda una persona que tiene pericia o habilidad para usar determinados procedimientos y recursos (transferencia de conocimientos) de que se sirve una ciencia o un arte, los cuales van a estar destinados al desarrollo o transformación de las actividades de una empresa o países necesitados de asesoramiento para acelerar su evolución. (Alva Mateucci y otros, 2014. Pág. 63 y 64).

2.3.2. Know How

El Know How (del inglés saber-como) es un contrato de prestación de servicios en donde se tiene por objeto transferir conocimientos en cuanto saber cómo hacer ciertas cosas.

Según RTF N° 13587-A-2010: Se confirma la apelada en el extremo al cobro de tributos y multa, generados como consecuencia de los ajustes del valor en aduanas (pago de regalías) de las mercancías importadas. Se señala que toda vez que el pago de las regalías por concepto de información técnica, capacitación, asistencia, transferencia de información y otro Know how, proporcionados por el dueño de la licencia sobre el uso de la mercancía importada, no se encuentra incluido en el precio realmente pagado o por pagar y que se relaciona directamente a la mercancía importada, como condición de venta, debe formar parte del valor en aduana.

Se precisa el pago no se encuentra incluido en las facturas comerciales que ampararon las declaraciones de aduanas con las que se realizaron las importaciones durante el año 2003 y más bien si se encuentra acreditada la relación de este pago por regalías con las mercancías importadas, lo cual se trata del pago por concepto de información técnica, capacitación, asistencia, transferencia de información y otro know how proporcionados por el dueño de la licencia sobre el uso de la mercancía importada, cuyo costo no sólo se encuentra incorporado a las mercancías importadas sino que sobre todo, les otorga una identidad propia y conocida que hace distinguibles del resto.

2.3.3. Retención a No Domiciliado

Se refiere a la obligación que se le impone a aquellos sujetos domiciliados de retener un porcentaje de la renta que abonen a los sujetos no domiciliados en caso que dicha renta califique como renta de fuente peruana de acuerdo a los artículos 9° y 10° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Según RTF N° 5015-2-2003: Lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de un contacto directo con una suma dineraria existente que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al Fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo. (Alva Mateucci y otros, 2014, pág. 505).

2.3.4. Facultad de Fiscalización

La Facultad de Fiscalización es el poder del que goza la Administración según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios y supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcione la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”. Ver RTF N° 04206-1-2009.

Según Informe N° 021-2001-SUNAT/K0000: señala que: “La Facultad de fiscalización de la Administración se ejercita a través de un procedimiento de fiscalización que, entendemos, solo puede llevarse a cabo a partir del acto administrativo con el cual se ponga en conocimiento del deudor tributario el ejercicio de dicha facultad.

Considerando que el inicio del procedimiento de fiscalización está dado por el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario, por ejemplo, su solicitud para que exhiba los libros y demás documentación pertinente, con la finalidad que se revise un período o ejercicio tributario determinado; consecuentemente, se entenderá que la fecha de inicio del procedimiento de fiscalización se encuentra vinculada a la notificación del documento denominado “requerimiento”.

Para dar por finalizado el procedimiento de fiscalización, se requiere de un pronunciamiento de la Administración que ponga en conocimiento del deudor tributario la decisión final que adopte aquella sobre la comprobación efectuada, con el propósito que el deudor pueda ejercer las acciones a que hubiere lugar, en caso de no estar conforme con lo señalado por la Administración. Dicho pronunciamiento surtirá efectos al día siguiente de su notificación.

2.3.5. Resolución de Determinación

La resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a

controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria (artículo 76° del Código Tributario).

Según RTF N° 716-2-2002: Cuando se emite una Resolución de Determinación deberá estar motivada en función de los resultados de la fiscalización realizada.

Según RTF N° 4107-2-2004: La Resolución de Determinación debe explicar los motivos o reparos u observaciones, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen cuyo conocimiento por parte del contribuyente sea esencial para que este ejerza debida y adecuadamente su derecho de defensa. En ese sentido, la omisión o el insuficiente cumplimiento de tal requisito implica que el deudor tributario sea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos.

2.3.6. Doble Imposición (Aplicación de Convenios para evitarla)

Oficio N° 0355-2006-SUNAT/10000: En el Perú se aplican los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición internacional:

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

Respecto a los mecanismos bilaterales, cabe mencionar que el Perú tiene vigentes Convenios para evitar la doble imposición tributaria y prevenir la evasión tributaria

con los países de Canadá, Chile, Suecia y los países miembros de la Comunidad Andina.

No se dispone de la magnitud de la doble tributación generada pues en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta solo se consigna el crédito máximo aplicado contra el Impuesto a la Renta peruano, información que no necesariamente coincide con la relativa a doble imposición que su oficio solicita.

Los mecanismos para evitar la doble imposición requieren de medidas normativas (unilaterales o bilaterales), las cuales ya existen a la fecha como se ha reseñado, y no por acciones que dependan de la SUNAT, la cual tiene por objeto administrar los tributos regulados por el marco tributario nacional e internacional vigente.

Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000: De acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio entre la República de Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, como regla general, los beneficios que obtenga una empresa del Estado Chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

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 el establecido en el artículo 7° del referido Convenio, mas no estarán sujetos 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.

No obstante, si los referidos beneficios empresariales corresponden a rentas de bienes inmuebles, actividades de transporte terrestre, marítimo o aéreo; dividendos; intereses o regalías; cuyo tratamiento se encuentra regulado en los artículos 6, 8, 10, 11 y 12 del citado Convenio, respectivamente; deberán estarse a lo dispuesto en dichos artículos.

2.3.7. Establecimiento Permanente bajo Convenio de Doble Imposicion conChile

Según Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000: Para efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con Chile:

1.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses.

En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta.

2.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un único proyecto) y los días correspondientes al

desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un período cualquiera de doce meses.

Así pues, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

3.- Los servicios que una filial de una empresa chilena constituida en el Perú ejecute en el territorio nacional a favor de su matriz constituida en Chile en virtud de una relación de subcontratación de servicios, se encontrarán gravados con el IGV.

4.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú y, además, subcontrata a su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, para la ejecución del mismo proyecto en el país, y los días correspondientes al desarrollo de la actividad en el Perú sin recurrir a la subcontratación, conjuntamente con los días correspondientes a la prestación de servicios de la filial, superan los 183 días durante un período cualquiera de doce meses.

En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.

5. En cuanto a la contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio:

a) La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un período cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.

b) Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encarguen de la realización de las actividades.

c) Los días se cuentan por el período en que la empresa desarrolla la prestación de sus servicios en el país, sin tomar en cuenta si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.

6. La contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se presta el servicio.

2.3.8. Sucursales de servicios aereos bajo la CAN

Informe N° 278-2001-SUNAT/K00000: Las empresas domiciliadas en otro País Miembro de la Comunidad Andina que cuenten con sucursal en nuestro país y cuya actividad sea la prestación de servicio de transporte aéreo en las modalidades de servicio de transporte aéreo internacional, regular y no regular, están comprendidas dentro de lo dispuesto en el artículo 8° del Anexo I de la Decisión N° 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, respecto del Impuesto a la Renta.

Tratándose del supuesto referido en el párrafo anterior, lo contemplado en el artículo 8° del Convenio constituye una inaceptación del Impuesto a la Renta.

III. METODOLOGÍA

3.1. Tipo de Investigación

El alcance del estudio fue descriptivo y con enfoque cualitativo pues solo se limitó a la investigación de datos en las fuentes de información consultadas.

3.2. Método de Investigación

El método de investigación fue bibliográfico – documental.

3.3. Sujetos de Investigación

Por ser una investigación bibliográfica documental no aplicó la expresión de los sujetos de investigación.

3.4. Escenario de Estudio

El escenario del estudio tuvo alcance a nivel nacional e internacional, según la procedencia de la bibliografía obtenida.

3.5. Procedimiento de recolección de datos cualitativos

3.5.1. Técnica de recolección de datos

La Técnica de recolección de datos fue la siguiente:

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 1, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información
- Para la obtención de los resultados de los objetivos específicos 2 y 3, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

3.5.2. Procesamiento de datos

Los resultados son presentados en cuadros apropiados y se contrastarán con la información primaria en función a los objetivos específicos planteados, lo que permitirá generar las discusiones del caso.

El análisis y discusión de los resultados obtenidos en la revisión bibliográfica documental de los dos primeros objetivos específicos, sirvió de insumo para el análisis y discusión del tercer objetivo específico que viene a ser una consolidación lógica de los anteriores.

3.6. Consideraciones éticas y de rigor científico

Este trabajo de investigación se respetó las fuentes de las que se ha tomado la información para su desarrollo y cumplió los principios jurídicos y éticos de las producciones científicas al ser inédito y respetar la propiedad intelectual.

Las consideraciones de rigor científico de la investigación se sustentan en la coherencia lógica interna que se da entre todos los elementos estructurales del proyecto de investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Presentación de resultados

4.1.1 Objetivo específico N° 1: Describir la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria.

Cuadro N°01 Objetivo Específico N° 1

Bibliografía	Conclusión
Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y otras normas reglamentarias	<p>En efecto, el inciso c) artículo 4°-A del Reglamento de la LIR define la asistencia técnica como: todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.</p> <p>La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior. (...)"</p>
Duran, L. (2013)	<p>Se puede colegir, en forma sintética, que a fin de calificar un servicio como asistencia técnica, deben confluir de manera conjunta las siguientes características:</p>

Bibliografía	Conclusión
	<p>a) Servicios independientes</p> <p>Implica que el prestador se compromete a utilizar sus habilidades mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, pero que las mismas, en ningún caso, constituyen una relación laboral.</p> <p>Por supuesto es posible que existan servicios altamente especializados y en los que se puedan transmitir conocimientos técnicos, pero en la medida que se brinden al amparo de un contrato de trabajo en donde existe una relación de dependencia y subordinación, éste no constituirá una asistencia técnica en los términos de la LIR. Ello, sin perjuicio de que, conforme al artículo 9° de la LIR, el trabajo personal indicado configure un supuesto de renta de fuente peruana, en caso sea prestado por el no domiciliado dentro del país.</p> <p>b) Proporciona conocimientos especializados no patentables</p> <p>El servicio que presta el no domiciliado implica, como se desprendería de la LIR, la aplicación de habilidades técnicas, en virtud de las cuales se proporcionaría conocimientos especializados no patentables al usuario domiciliado.</p> <p>c) Necesidad de los conocimientos especializados en el proceso productivo del usuario</p> <p>Una cuestión trascendental para determinar que un servicio califica o no como asistencia técnica, para fines de la LIR, es establecer si los conocimientos</p>

Bibliografía	Conclusión
	<p>especializados no patentables que se proporcionan con ocasión de la prestación del mismo, son necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.</p>
<p>Ramos, J. (2016)</p>	<p>La definición de la LIR es confusa pues parecería indicar que la asistencia técnica, per se, transmite conocimientos técnicos especializados, lo que podría terminar confundiendo esta figura con el contrato de transferencia de tecnología o de provisión de conocimientos prácticos (know-how). Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en la asistencia técnica la obligación principal es una prestación de hacer y no una de dar (bienes intangibles), incluso cuando fuese con carácter temporal y no definitivo.</p> <p>Este punto resulta ser crucial para diferenciar objetivamente la asistencia técnica de transferencia o cesión de know-how. Efectivamente, en esta última operación el componente de servicio es bastante menor, sino nulo, mientras que la transferencia de know-how la prestación más destacada, y que, de hecho, da fundamento a la existencia del contrato, es la cesión temporal del conocimiento mismo como intangible, motivo por el cual su pago califica como regalía y no como renta empresarial.</p> <p>En ese sentido, mientras la renta que retribuye la asistencia técnica es una de tipo activo, la regalía</p>

Bibliografía	Conclusión
	<p>que remunera la transferencia de know-how es una renta netamente pasiva. Al respecto, Carmona Fernández ha indicado que "la asistencia técnica comprende una variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.), y que, en suma, se trata de rentas activas, que derivan de obligaciones de hacer, más no de obligaciones de no hacer o de dar"</p>
<p>Cruz, I. (2002)</p>	<p>Las retribuciones por asistencia técnicas no son regalías, aun cuando tengan un componente inmaterial y tecnológico, incluso conteniendo la posibilidad de que el usuario, como consecuencia de la prestación del servicio, pueda adquirir una experiencia basada en conocimientos prácticos. Dicha transmisión, en todo caso, será siempre accesoria, toda vez que la prestación principal debe ser, necesariamente, el servicio mismo, en tanto conducta de hacer y no de dar.</p> <p>Además, en los contratos de asistencia técnica el usuario espera un beneficio determinado por parte del especialista. No basta el proporcionar conocimientos técnicos, aún en forma accesoria, por cuanto el usuario espera un resultado concreto como consecuencia de la ejecución del servicio. Se trata, pues, de una obligación de resultados y no de medios, por cuanto la culminación de la prestación se verificará con la producción de una situación que</p>

Bibliografía	Conclusión
	<p>es el motivo de la contratación. En esa línea es que Cruz ha opinado que, "si el cedente se obliga a suministrar información, consejo técnico necesario, garantizando el resultado, y comprende una obligación de hacer, entonces el contrato calificará como una asistencia técnica".</p>
<p>RTF N°012174-1-2010</p>	<p>El Tribunal fiscal indico: “independientemente de que los documentos y contratos celebrados entre la recurrente y la no domiciliada indiquen que se trataba de Asistencia Tecnica, los servicios realmente prestados constituyen uno de representación por los que se cancelaba una comisión pues estos no implicaban entrega de información especializada sino que involucraban el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por esta y negociación en su nombre, es decir, labores de intermediación que incluían la entrega de información”.</p>
<p>RTF N° 18368-8-2012</p>	<p>El Tribunal Fiscal considero que “el solo hecho que un servicio se denomine consultoria financiera no determina que su naturaleza sea de Asistencia Tecnica, cuando del analisis de la descripcion de dicho servicio consignada en el contrato suscrito por la empresa no domiciliada y la recurrente, no corresponde a la definicion de tal concepto previsto por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”.</p>

Bibliografía	Conclusión
Ramos, J. (2016)	<p>“Dicho de otra forma, la regla de fuente termina siendo tan amplia, en comparación con la especificidad del concepto de asistencia técnica, que resulta claro que, satisfaciéndose éste, necesariamente se cumplirá también aquélla. En ese sentido, para fines prácticos, la única novedad de la norma sería precisar que la circunstancia de que el usuario de la asistencia técnica no se encuentre sujeto al Impuesto a la Renta, no enerva el hecho que se configure un supuesto de fuente peruana y que deba retener el Impuesto a la Renta a cargo del no domiciliado”.</p>
Legis (2011)	<p>En terminos generales la figura de la retencion en la fuente, constituye un sistema de recaudacion fiscal, que obliga a quienes efectuen determinados pagos, a detraer un porcentaje a titulo del impuesto de cargo de los beneficiarios de los mismos. En otras palabras, la obligacion fiscal es de cargo del sujeto no domiciliado que es el contribuyente de la obligacion tributaria. Sin embargo, y dada la circunstancia territorial que obstaculiza el cumplimiento fiscal oportuno, se implementa la figura de la retencion en la fuente y se designa como “Agente de Retencion” al sujeto que abona la renta, lo contabiliza como gasto o costo, el mismo que se constituye a su vez como responsable solidario en la relacion juridica tributaria.</p>

Bibliografía	Conclusión
Legis(2014)	La Legislación del Impuesto a la Renta respecto de las rentas de fuente peruana generadas a favor de sujetos no domiciliados en nuestro país – ha optado por la modalidad de retenciones definitivas. Esta práctica fiscal significa que la determinación tributaria se configura cuando el sujeto que efectúa el pago de la renta gravada, o contabiliza como gasto o costo dicho importe sin haberlo pagado, debe haber también retenido un porcentaje del monto pagado y en ese sentido, procede a abonar al Fisco dentro de los plazos establecidos. Observándose que el conjunto de situaciones descritas, configuran la extinción de la obligación tributaria y en consecuencia la absoluta desvinculación con cualquier tipo de requerimiento de pago que pudiese efectuar la Administración Tributaria.

Fuente: Elaboración propia en base a los antecedentes nacionales e internacionales.

4.1.2 Objetivo específico N° 2: Describir la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliado en una Fiscalización Tributaria. Caso Asistencia Técnica y Know – How, 2016.

Cuadro N° 02 Respecto al Objetivo N° 2

Jurisprudencia	Conclusión principal
<p align="center">Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF</p>	<p>Esa relación de dependencia es calificada, a su vez, como "esencial" por la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, cuando señala que la asistencia técnica:</p> <p>"Es esencial para el desarrollo de alguna actividad. Si el servicio es prescindible no hay asistencia técnica" (...)</p>
<p align="center">Informe N° 139-2013-SUNAT</p>	<p>Al respecto, la Administración Tributaria ha indicado en el Informe N° 139-2013-SUNAT, que "ello solo alude a que si el servicio de que se trate no es un insumo (es prescindible) en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario según el objeto de su giro de negocio, finalidad social o cumplimiento de su función, según sea el caso, no puede calificar como asistencia técnica".</p>
<p align="center">INFORME 112-2009-SUNAT/2B0000</p>	<p>Los servicios de reparación de partes, piezas o instrumentos, prestados por los fabricantes de los mismos, quienes no son domiciliados en el Perú, a empresas domiciliadas, califican como asistencia técnica y se encuentran gravados con el I.R.</p> <p>Tenemos como sustento, el reglamento dispone que la asistencia técnica comprende los servicios de ingeniería, que a su vez dispone que la reparación</p>

Jurisprudencia	Conclusión principal
	mantenimiento de las máquinas y equipos, es servicio de ingeniería.
Carta N° 131-2010-SUNAT/2B0000	La SUNAT se pronuncia con mucha cautela debido a la complejidad para calificar un servicio como A.T. : <i>“a fin de determinar si nos encontramos ante a un servicio que califique como A.T.cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento”</i>
Carta N° 033-2014-SUNAT/2B0000	La SUNAT indica”como se aprecia, a través de diversos pronunciamientos emitidos por esta Administracion Tributaria, se ha sostenido que en el caso de los servicios expresamente detallados en el inciso c) del articulo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califican como asistencia técnica, con prescindencia de la definición señalada en el propio articulo”.
Carta 133-2008-SUNAT/200000	<p>No resulta posible establecer, a priori, si un servicio en particular, cómo lo servicios legales y los servicios de asesoría califican como asistencia técnica. Pues esto demanda el análisis de las características propias del servicio.</p> <p>En este contexto para calificar un servicio como “asistencia técnica” hay que ver la configuración de</p>

Jurisprudencia	Conclusión principal
	<p>los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4° del RLIR.</p> <p>Una característica que debe cumplir determinado servicio para calificar como asistencia técnica es la esencialidad del conocimiento especializado que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, etc.</p> <p>No siendo suficiente que dichos servicios sean deducibles como gasto por el usuario al amparo del 37° del TUO de la LIR.</p> <p>Concordancia: Inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.</p>
Carta N° 067-2008-SUNAT/20000	<p>La SUNAT indica” a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como “Asistencia Técnica”, cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; los cuales son analizados en los Informes N°s 014-2005-SUNAT/2B0000 y N° 021-2005-SUNAT/2B0000.</p>
INFORME N° 168-2008-SUNAT/2B0000	<p>Respecto al significado del término “necesario” empleado en la definición contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del RLIR, el Diccionario de la Lengua Española señala, entre las acepciones</p>

Jurisprudencia	Conclusión principal
	<p>posibles, aquello “que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin”.</p> <p>Así tenemos que, a efecto que un servicio califique como asistencia técnica, el servicio prestado debe tener tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicio o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso. Es decir, sin la prestación de dicho servicio el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial para considerar el servicio como asistencia técnica.</p>
<p>OFICIO N° 485-2007-SUNAT/200000</p>	<p>A fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como “asistencia técnica” cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; los cuales han sido analizados en los Informes N° 021-2005-SUNAT/2B0000 y N° 065-2007-SUNAT/2B0000.</p>
<p>OFICIO N° 540-2007-SUNAT/200000</p>	<p>La frase “en cualquier caso” contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta implica que se considerarán como “asistencia técnica” los servicios de ingeniería, investigación y desarrollo de proyectos,</p>

Jurisprudencia	Conclusión principal
	<p>así como de asesoría y consultoría financiera; independientemente que se configuren o no los elementos detallados en dicho inciso.</p> <p>Al respecto, se sustenta su posición en los Informes N° 014-2005-SUNAT/2B0000 y 021-2005-SUNAT/2B0000.</p>
<p>INFORME N° 065-2007-SUNAT/2B0000</p>	<p>A fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como "asistencia técnica" o "consultoría" cuya retribución constituya renta de fuente peruana, corresponderá establecer en cada caso concreto si se configuran los elementos constitutivos que caracterizan a cada uno de tales servicios.</p>
<p>INFORME N° 021-2005-SUNAT/2B0000</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El servicio de valorización de mercancías prestado en el exterior por una empresa no domiciliada que realiza labores de supervisión de comercio exterior y/o liquidación de derechos a la importación mediante el cual se proporciona al operador de comercio exterior un documento en el cual se consigna el precio, cantidad y/o calidad de una mercancía que será objeto de una operación de comercio internacional, no constituye un servicio de asistencia técnica. • En la medida que el servicio prestado por un no domiciliado consistente en la realización de pruebas y ensayos de laboratorio para determinar la pureza de los minerales (lo cual se

Jurisprudencia	Conclusión principal
	efectúa íntegramente en el exterior), implique que se efectúen pruebas y ensayos incluyendo el control de calidad; el indicado servicio configuraría uno de asistencia técnica.
INFORME N° 014-2005-SUNAT/2B0000	La realización de actividades en el exterior con el objeto de ubicar en él compradores para los productos de empresas domiciliadas en el país no califica como un servicio de asistencia técnica.

Fuente: Elaboración propia en base a la jurisprudencia realizada a nivel nacional.

4.1.3 Objetivo específico N° 3 Hacer un análisis comparativo de Asistencia Técnica y Know How, bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición en el ejercicio 2016

Cuadro N°03 Respecto al Objetivo N° 3

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
Falcon y Pulido (2012)	“Como se sabe, habrá doble imposición jurídica internacional cuando una misma renta se grave en cabeza de un mismo sujeto, en el mismo periodo impositivo, en dos o mas estados a traves de un impuesto de la misma o similar naturaleza, se produce, entonces, cuando dos Estados consideran que, bajo su normatividad interna, tienen soberanía fiscal para gravar una misma renta generada por un mismo contribuyente. De esta forma, se genera una superposición de jurisdicciones fiscales y, como consecuencia de ello, una doble tributación”.
Ramos, J. (2016)	La OCDE considera, entre otras razones, que mientras los contratos de know-how transfieren o suministran información (ya sea preexistente o que se va a desarrollar o crear) incluyendo disposiciones relativas a la confidencialidad de

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>estas informaciones; en la asistencia técnica, si bien la prestación del servicio puede requerir el uso de conocimientos técnicos, informaciones y habilidades que pueden ser aprovechables por el usuario, éstos no se transfieren a la otra parte.</p> <p>La distinción entre asistencia técnica y cesión de know-how también ha sido desarrollada por la OCDE en sus Comentarios al artículo 12° del Modelo de CDI (CMOCDE).</p>
Oficio N° 0355-2006-SUNAT/10000	<p>En el Perú se aplican los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición internacional:</p> <p>Respecto a los mecanismos unilaterales, el literal e) del artículo 89° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece un crédito por dicho impuesto abonado en el exterior obtenido por rentas de fuente extranjera, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.</p> <p>Respecto a los mecanismos bilaterales, cabe mencionar que el Perú tiene vigentes Convenios para evitar la doble imposición tributaria y prevenir la evasión tributaria con los países de Canadá, Chile, Suecia y los países miembros de la Comunidad Andina.</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
<p data-bbox="456 264 743 338">Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000</p>	<p data-bbox="873 264 1539 842">De acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del Convenio entre la República de Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, como regla general, los beneficios que obtenga una empresa del Estado Chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p data-bbox="873 894 1539 1528">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 el establecido en el artículo 7° del referido Convenio, mas no estarán sujetos 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.</p> <p data-bbox="873 1581 1539 1885">No obstante, si los referidos beneficios empresariales corresponden a rentas de bienes inmuebles, actividades de transporte terrestre, marítimo o aéreo; dividendos; intereses o regalías; cuyo tratamiento se encuentra regulado en los artículos 6, 8, 10, 11 y 12 del citado Convenio,</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	respectivamente; deberán estarse a lo dispuesto en dichos artículos.
Modelo CDI (2011)	<p>Regla de atribución aplicable: ¿Beneficios empresariales o regalías?</p> <p>Bajo el principio del beneficio (benefits principle) las rentas que obtiene un sujeto bajo el ámbito de aplicación de un CDI, deben gravarse primariamente como actividad empresarial, cuando menos idealmente, siendo subsidiaria la aplicación de las reglas relativas a las rentas pasivas.</p> <p>En efecto, el último párrafo del artículo 7° de los CDI dispone que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.</p> <p>Dicho de otro modo, las rentas que obtenga una empresa residente en un EC (Estado Contratante) se rigen, como regla general, por la regla de distribución de potestad tributaria aplicable a los beneficios empresariales; sin embargo, si la renta que obtiene la empresa se encuentra regulada por una regla específica contenida en el CDI, deberá ser aplicable el tratamiento previsto en esta última.</p> <p>El problema es precisamente la calificación de la renta que obtiene quien presta un servicio de asistencia técnica pues, como hemos visto, tiene un indisoluble contenido intangible e inmaterial en su seno. Así, a nivel comparado los CDI de algunos</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	Estados consideran dicha renta como beneficio empresarial, mientras otros la califican como regalía o canon, según sea el caso.
Tratados Tributarios celebrados por el Peru (2011)	<p>Beneficios empresariales</p> <p>La regla de beneficios empresariales peruana sigue el MCOCDE, por lo que procederemos a analizar directamente las reglas de los CDI suscritos por nuestro país.</p> <p>El párrafo 1 del artículo 7° de los CDI, establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.</p> <p>Dicho de otro modo, la regla de beneficios empresariales indica que si la empresa residente en un Estado (ER) obtiene rentas provenientes del otro EC, como consecuencia de la realización de su actividad empresarial, tales rentas únicamente podrán gravarse en el ER, estableciendo así un criterio de tributación exclusiva.</p> <p>Consecuentemente, el EF (Estado de la Fuente - Perú) no podrá gravar tal renta. El efecto es que la empresa usuaria de la asistencia técnica residente</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>en Perú considerará tal renta como exonerada, no procediendo en dicho caso la retención (del 15%) correspondiente a este tipo de renta de fuente peruana.</p> <p>Sin embargo, los CDI señalan que, si la empresa residente en el ER (digamos, por ejemplo, Chile) lleva a cabo su actividad en el EF (Perú), mediante un EP, las rentas que éste obtenga podrán gravarse en ambos Estados, aplicándose entonces una regla de tributación compartida. Así, si se configurase un EP en el Perú de la empresa del otro EC, podrán grava ambos Estados, siendo de aplicación los mecanismos para aliviar la doble imposición internacional según lo disponga cada CDI en particular.</p>
<p>Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000:</p>	<p>Para efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con Chile:</p> <p>1.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile y su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades, prestan servicios en el Perú a un cliente común para la ejecución de un proyecto único y los días de las prestaciones de las dos empresas, tomados en conjunto, superan los 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses.</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>En tal caso, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta.</p> <p>2.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú subcontratada por su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a la misma actividad, para ejecutar un servicio a favor de un cliente peruano (para un único proyecto) y los días correspondientes al desarrollo de su actividad en el Perú, conjuntamente con los días en que la filial presta servicios sin recurrir a la subcontratación, superan los 183 días en un período cualquiera de doce meses.</p> <p>Así pues, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.</p> <p>3.- Los servicios que una filial de una empresa chilena constituida en el Perú ejecute en el territorio nacional a favor de su matriz constituida en Chile en virtud de una relación de subcontratación de servicios, se encontrarán gravados con el IGV.</p> <p>4.- Se considera que existe un establecimiento permanente en el Perú cuando una empresa constituida en Chile presta servicios en el Perú y, además, subcontrata a su filial constituida en el Perú, ambas dedicadas a las mismas actividades,</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>para la ejecución del mismo proyecto en el país, y los días correspondientes al desarrollo de la actividad en el Perú sin recurrir a la subcontratación, conjuntamente con los días correspondientes a la prestación de servicios de la filial, superan los 183 días durante un período cualquiera de doce meses.</p> <p>En este supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente deberán tributar con el Impuesto a la Renta peruano.</p> <p>5. En cuanto a la contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del Convenio:</p> <p>a) La contabilización de los 183 días debe completarse dentro de un período cualquiera de doce meses desde el inicio de las actividades y no dentro de un año calendario.</p> <p>b) Para fines del cómputo, no resulta relevante el número de trabajadores de la empresa que se encarguen de la realización de las actividades.</p> <p>c) Los días se cuentan por el período en que la empresa desarrolla la prestación de sus servicios en el país, sin tomar en cuenta si dichos servicios corresponden a uno o más proyectos o si estos están vinculados entre sí.</p> <p>6. La contabilización de los 183 días a que se refiere el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5° del</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>Convenio está referida al desarrollo de la actividad en el Estado donde se presta el servicio.</p>
<p>Texto Comparativo de los Convenios para evitar la doble Imposicion Internacional (2016)</p>	<p>EP por servicios de Asistencia Técnica</p> <p>Como se aprecia, los beneficios que obtiene una empresa residente en alguno de los EC con los que Perú ha suscrito un CDI, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta peruano, salvo que dicha empresa realice su actividad en el Perú por medio de un EP. En tal supuesto, los beneficios que se atribuyan a dicho EP se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano.</p> <p>Así bien, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), se ha incluido el conocido "EP por servicios".</p> <p>Bajo esta figura, se considera que se configura un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías, 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 en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.</p> <p>Dicho de otro modo, si la empresa del ER presta la asistencia técnica a la empresa peruana, enviando para ello profesionales que llevarán el servicio a</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>cabo en el territorio nacional, se configurará un EP siempre que tales actividades se realicen por más de 183 días (no necesariamente continuos), durante cualquier periodo de doce meses (aunque no calce con el año fiscal).</p> <p>Si se produjese tal escenario, el EP se considerará residente en el Perú (variando el conflicto de residencia-fuente a residencia-residencia), por lo que ambos EC tendrán derecho a gravar la renta, con la aplicación del mecanismo de alivio impositivo que corresponda. Además, respecto del impuesto peruano, tales beneficios deberán gravarse en cabeza del EP siempre que fuesen atribuibles, con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para llevar a cabo las actividades del establecimiento.</p> <p>Por el contrario, si el tiempo de permanencia en el país de los técnicos de la empresa del ER que presta el servicio de asistencia técnica, no fue mayor de 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, no habrá mediado la configuración de un EP en el Perú, encontrándose las rentas que abone el usuario a favor del proveedor exclusivamente gravados en el ER.</p> <p>Nota aparte merece el caso del CDI celebrado con México, en tanto en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, conforme al cual, la prestación de este servicio por</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por tal fin, configurará un EP siempre que tales actividades se lleven a cabo en un EC por más de 90 días (ya no 183 días), no necesariamente continuos, durante un periodo cualquiera de 12 meses (plazo reducido).</p> <p>La diferencia, como se puede apreciar, es esencialmente el plazo de presencia física de la empresa prestadora del servicio en el otro EC, que se exige para que se configure el EP.</p> <p>Así, si la permanencia de los profesionales y técnicos de la empresa no residente que presta la asistencia técnica es mayor a 90 días, aunque no llegue a superar los 183 días (siempre dentro de un periodo cualquiera de 12 meses), se habrá constituido un EP para los fines del CDI, por lo que deberá aplicarse la regla de tributación compartida antes comentada.</p>
<p>Texto Comparativo de los Convenios para evitar la doble Imposicion Internacional (2016)</p>	<p>Regalías en el Modelo de CDI de la OCDE</p> <p>Conforme al MCOCDE, las regalías (denominadas "cánones") procedentes de un EC y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro EC, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Así, bajo el Modelo de Convenio, en el caso de regalías se establece una regla de tributación exclusiva del ER. Dicho de otro modo, el EF donde se explota el intangible cuyos derechos han sido cedidos temporalmente y por el cual se pagan las regalías, no tiene potestad para gravar las</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>mismas, debiendo considerarlas, en dicho caso, como exoneradas.</p> <p>Al efecto del Modelo, el término "cánones" significa "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".</p> <p>Como se aprecia, el Modelo no incluye los pagos por servicios de asistencia técnica dentro del concepto de cánones, toda vez que de su definición puede apreciarse claramente que la prestación principal es la cesión en uso de un intangible, esto es, de un derecho o un bien incorporeal, con relevancia económica o patrimonial y, por tanto, que puede ser materia del tráfico jurídico.</p> <p>Pues bien, si recordamos la definición de asistencia técnica contenida en la LIR, observaremos que la misma define dicho servicio como uno a través del cual se proporcionan conocimientos especializados "no patentables", esto es, experiencias, sugerencias y conocimientos que, si bien son susceptibles de una identificación económica en cuanto a su utilidad, jurídicamente no se han otorgado derechos exclusivos sobre éstos (registro de la propiedad</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>intangible). Así, en la asistencia técnica el servicio tiene un componente intangible, qué duda cabe, pero éste no es patentable, sino que se transmite como parte del servicio, lo que lo diferencia de otros bienes inmateriales.</p> <p>Regalías por cesión de know-how y rentas por asistencia técnica</p> <p>Dicha diferenciación, sin embargo, no es sencilla en el caso de la cesión de know-how, pues en dicho caso el intangible consiste, precisamente, en un conjunto de experiencias y conocimientos prácticos que son objeto de cesión en beneficio del pagador de las regalías. Este supuesto se contiene en el artículo 12° del MCOCDE cuando señala que son regalías las sumas pagadas por el uso o la cesión en uso "(...) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".</p> <p>Al respecto, los comentarios al artículo 12° del MCOCDE señalan que el supuesto de regalías por la cesión de know-how -o conocimientos prácticos- se refiere a las retribuciones por "(...) la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual (...) se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio</p>

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

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>tecnología".</p> <p>En la asistencia técnica existe, entonces, un carácter activo de la renta evidente, pues lo central es la realización de una actividad empresarial como fruto de la combinación del capital y el trabajo de la empresa proveedora del servicio. En cambio, en la cesión de know-how existe un matiz pasivo de la renta que la retribuye, en tanto únicamente se está cediendo el capital intelectual, sin mayor actividad ni explotación por parte del propietario del intangible.</p> <p>De hecho, como anota la OCDE en sus Comentarios al Modelo, "en la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos -know-how-, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares".</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>En ese sentido, mientras los pagos que retribuyen los contratos de provisión de conocimientos prácticos -know-how- constituyen regalías que deben tratarse bajo un criterio de tributación exclusiva en el ER, según lo dispone el artículo 12° del MCOUDE; los pagos que retribuyen los contratos de asistencia técnica constituyen beneficios empresariales que deben tratarse bajo las reglas de tributación exclusiva o compartida, según sea el caso, previstas en el artículo 7° del Modelo.</p>
<p>Informe N° 278-2001-SUNAT/K00000</p>	<p>Las empresas domiciliadas en otro País Miembro de la Comunidad Andina que cuenten con sucursal en nuestro país y cuya actividad sea la prestación de servicio de transporte aéreo en las modalidades de servicio de transporte aéreo internacional, regular y no regular, están comprendidas dentro de lo dispuesto en el artículo 8° del Anexo I de la Decisión N° 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, respecto del Impuesto a la Renta.</p> <p>Tratándose del supuesto referido en el párrafo anterior, lo contemplado en el artículo 8° del Convenio constituye una inaceptación del Impuesto a la Renta.</p>
<p>Manual de Procedimiento de Fiscalización Internacional (2013)</p>	<p>Según el Manual de Fiscalización de la SUNAT en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición se encuentran gravados con la tasa del 15% por los servicios de A.T cuando ésta se utilice económicamente en el país y cuando sea realizado</p>

Bibliografía y/o Jurisprudencia	Conclusión
	<p>por un No Domiciliado de Brasil, 10% si es No Domiciliado de Corea, Portugal o Suiza y 0% si son No Domiciliados de Canadá y Chile.</p> <p>Asimismo, 0% por los servicios realizados íntegramente en el exterior.</p>
<p>Nima (2017)</p>	<p>La SUNAT puede obtener informacion relevante sobre el comportamiento de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias exigibles por el Estado peruano, proveniente de administraciones tributarias de Estados con los que el Peru ha suscrito convenios internacionales en materia tributaria en los que regulan obligaciones de intercambio de informacion.</p> <p>El Peru tiene una red limitada de tratados internacionales en los que se aborda esta problemática, encontrandose la misma constituida por los siguientes convenios internacionales:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Convenio Multilateral para evitar la doble tributacion y prevenir ka evasion fiscal suscrito por los paises de la comunidad andina, aprobada por la Decision 578° b) Convenios bilaterales para evitar la doble imposicion y para prevenir la evasion fiscal en relacion al Impuesto a la Renta y al Patrimonio suscritos con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur y Portugal.

Fuente: Elaboración propia en base a la jurisprudencia nacional y los Convenios de Doble Imposición celebrados por el Perú.

4.2. Análisis y discusión de resultados

4.2.1 Objetivo específico N° 1:

Los resultados obtenidos respecto al primer objetivo específico, permiten inferir en la práctica empresarial que los servicios prestados del exterior hacia el Perú, pueden acompañarse de una variedad de factores y características que terminen configurando un supuesto de asistencia técnica o know how de fuente peruana.

No es posible, por tanto, establecer una fórmula preconcebida para determinar si un servicio extraterritorial puede considerarse gravado bajo fuente nacional; sin embargo, la metodología estudiada nos permitirá llegar a tal resultado. Se trata pues, de un análisis totalmente casuístico.

Para determinar si un servicio califica como “Asistencia Técnica” cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4° -A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tal como señala **Duran** deben confluir de manera conjunta las siguientes características: a) Servicios independientes, b) Proporciona conocimientos especializados no patentables y c) Necesidad de los conocimientos especializados en el proceso productivo del usuario.

La definición de la LIR es confusa pues parecería indicar que la asistencia técnica, per se, transmite conocimientos técnicos especializados, lo que podría terminar confundiendo esta figura con el contrato de transferencia de tecnología o de provisión de conocimientos prácticos (know-how).

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en la asistencia técnica la obligación principal es una prestación de hacer y no una de dar (bienes intangibles), incluso cuando fuese con carácter temporal y no definitivo.

Este punto resulta ser crucial para diferenciar objetivamente la asistencia técnica de transferencia o cesión de know-how. Efectivamente, en esta última operación el componente de servicio es bastante menor, sino nulo, mientras que la transferencia de know-how la prestación más destacada, y que, de hecho, da fundamento a la existencia del contrato, es la cesión temporal del conocimiento mismo como intangible, motivo por el cual su pago califica como regalía y no como renta empresarial.

Tal como señala Cruz “Las retribuciones por asistencia técnicas no son regalías, aun cuando tengan un componente inmaterial y tecnológico, incluso conteniendo la posibilidad de que el usuario, como consecuencia de la prestación del servicio, pueda adquirir una experiencia basada en conocimientos prácticos. Dicha transmisión, en todo caso, será siempre accesoria, toda vez que la prestación principal debe ser, necesariamente, el servicio mismo, en tanto conducta de hacer y no de dar.

Además, en los contratos de asistencia técnica el usuario espera un beneficio determinado por parte del especialista. No basta el proporcionar conocimientos técnicos, aún en forma accesoria, por cuanto el usuario espera un resultado concreto como consecuencia de la ejecución del servicio. Se trata, pues, de una obligación de resultados y no de medios, por cuanto la culminación de la prestación se verificará con la producción de una situación que es el motivo de la contratación. En esa línea es que Cruz ha opinado que, "si el cedente se obliga a suministrar información,

consejo técnico necesario, garantizando el resultado, y comprende una obligación de hacer, entonces el contrato calificará como una asistencia técnica"

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha expuesto en la RTF N° 01274-1-2010 que “independientemente de que los documentos y contratos celebrados entre la recurrente y la no domiciliada indiquen que se trataba de Asistencia Técnica, los servicios realmente prestados constituyen uno de representación por los que se cancelaba una comisión pues estos no implicaban entrega de información especializada sino que involucraban el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por esta y negociación en su nombre, es decir, labores de intermediación que incluían la entrega de información”.

Sin perjuicio de la cláusula general que define el concepto fiscal de Asistencia Técnica, para efectos del IR, la ley ha establecido una serie de supuestos que, “en cualquier caso”, siempre serán considerados como tales.

En ese sentido, el inciso c) del artículo 4° -A del Reglamento de la LIR considera como Asistencia Técnica:

- 1) Los servicios de ingeniería, 2) La investigación y desarrollo de proyectos y 3) la asesoría y consultoría financiera.

La frase en cualquier caso contenida en el inciso c) del artículo 4° - A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta implica que se consideraran como “Asistencia Técnica” los servicios de ingeniería, investigación y desarrollo de proyectos, así como de asesoría y consultoría financiera; independientemente que se configuren o no los elementos detallados en dicho inciso.

De otra parte, debemos indicar que el solo hecho que un contrato sea denominado como uno de los servicios considerados, en cualquier caso, como Asistencia Tecnica, no conlleva por si solo su sujecion a tal supuesto, pues debera acreditarse que las prestaciones de la operación coincida con la definicion dada por el Reglamento de la LIR.

Sobre el particular, en la RTF N° 18368-8-2012 el Tribunal Fiscal considero que “el solo hecho que un servicio se denomine consultoria financiera no determina que su naturaleza sea de Asistencia Tecnica, cuando del analisis de la descripcion de dicho servicio consignada en el contrato suscrito por la empresa no domiciliada y la recurrente, no corresponde a la definicion de tal concepto previsto por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Por otro lado, debemos precisar que la norma excluye en forma expresa del concepto de Asistencia Tecnica a:

- i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.
- ii) Los servicios de marketing y publicidad.
- iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamiento y otras novedades relacionadas con patentes de invencion, procedimientos patentables y similares.
- iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y cientifica.
- v) La supervision de importaciones.

En cuanto al criterio de utilización económica en el país:

Al respecto debemos señalar que una vez verificado que un servicio se ha configurado como Asistencia Técnica, ya sea por considerarse en la definición general o por calificar dentro de algunas de las inclusiones legales en forma expresa; resulta indispensable determinar si el servicio ha sido utilizado económicamente en el país, a fin de establecer si la renta que retribuye la Asistencia Técnica se encuentra gravada como renta de fuente peruana.

Es decir, se trata de verificar que se haya producido el punto de conexión que vincula una prestación producida en el exterior, con el territorio nacional, por cuanto ello significara que tuvo su fuente en Perú.

Ahora bien, el nexo de utilización económica resulta imprescindible, pues como se ha venido señalando en esta Tesis, siendo el prestador de la Asistencia Técnica un sujeto no domiciliado y llevándose a cabo el servicio fuera del país, la única forma de que Perú tenga potestad para gravar es construyéndose un vínculo real entre el objeto del servicio y su aprovechamiento económico en el país.

En ese contexto, conforme al inciso c) del artículo 4º -A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), la Asistencia Técnica se utiliza económicamente en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, 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 por la Asistencia Técnica, el 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.

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

A. Primer criterio - Regla General:

El primer criterio, aunque resulta claro en su redacción, termina siendo confuso por redundante, tal como señala Ramos Jesus “es en buena cuenta una cláusula abierta y funciona, en la práctica, como un cajón de sastre. Así, como se podrá haber evidenciado, prima facie, para poder calificar el servicio dentro del concepto legal de asistencia técnica, tenemos necesariamente que haber arribado a la conclusión de que existe un beneficio en la actividad del usuario que proviene del uso del mismo (y los conocimientos especializados que se incorporan en dicho servicio) y que lo lleva a optimizar su funcionamiento empresarial”.

Tal como indica Ramos, (...) “Dicho de otra forma, la regla de fuente termina siendo tan amplia, en comparación con la especificidad del concepto de asistencia técnica, que resulta claro que, satisfaciéndose éste, necesariamente se cumplirá también aquélla. En ese sentido, para fines prácticos, la única novedad de la norma sería precisar que la circunstancia de que el usuario de la asistencia técnica no se encuentre sujeto al Impuesto a la Renta, no enerva el hecho que se configure un supuesto de fuente peruana y que deba retener el Impuesto a la Renta a cargo del no domiciliado”.

B. Primer criterio – Presunción:

De acuerdo a lo indicado por Ramos Jesus, “se presume que la Asistencia Técnica es utilizada económicamente en el país, cuando un contribuyente perceptor de rentas de

tercera categoría considera la contraprestación por tal servicio como gasto o costo, cumpliendo con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley.

En efecto, si el servicio de Asistencia Técnica genera una renta de fuente extranjera para el usuario domiciliado, la renta pagada al no domiciliado por tal servicio no podrá considerarse de fuente peruana, al no gatillarse la presunción anotada”.

En cambio, si el servicio de Asistencia Técnica es implementado a favor de un sujeto domiciliado, pero para la consecución de una renta de fuente extranjera, no podría gatillarse la presunción, pues no sería de aplicación la regla contenida en el artículo 37° de la LIR, sino la establecida en el artículo 51°-A (gastos vinculados a rentas de fuente extranjera).

C. Segundo criterio:

Finalmente, el segundo criterio es bastante lógico y no requiere mayor explicación. De hecho se encuentra alineado con el primer criterio.

Tratamiento de la asistencia técnica de fuente peruana en la LIR

Tasa aplicable y retención

Una vez calificado un servicio como asistencia técnica y/o Know How y habiéndose verificado su utilización económica en el país, el sujeto no domiciliado habrá obtenido una renta de fuente peruana.

Conforme a los incisos d), f) y j) del artículo 56° de la LIR, la tasa general del IR para las regalías será del 30% tan igual que los servicios empresariales prestados por personas jurídicas no domiciliadas es del 30%; sin embargo, en el caso de los servicios de asistencia técnica la tasa aplicable es de 15%.

En ese sentido, conforme a lo señalado en el artículo 76° de la LIR, 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 los impuestos respectivos. Así, el usuario del servicio de asistencia técnica deberá retener el IR del 15% sobre la totalidad del valor de la retribución e ingresarlo al fisco.

Debe indicarse que si el sujeto que presta la asistencia técnica es una persona natural no domiciliada que lleva a cabo el ejercicio de una actividad profesional independiente, si bien la renta será de fuente peruana, calificará de una cuarta categoría por lo que la tasa sería del 30% la misma que se aplicará sobre el 80% de los importes pagados o acreditados, resultando una tasa efectiva del 24%. A esta conclusión también ha arribado la Administración Tributaria en el Informe N° 179-2007-SUNAT/2B0000.

Ahora bien, la retención se efectuará, como se ha indicado, con el pago o acreditación de la renta en beneficio del no domiciliado.

Excepcionalmente, si la retribución por el servicio de asistencia técnica es contabilizada como gasto o costo (como es de esperarse, dada su naturaleza eminentemente avocada a la actividad gravada), surge la obligación del usuario domiciliado de abonar un importe equivalente a la retención, aunque aún no la hubiese efectuado por no haberse pagado ni acreditado dicha renta al beneficiario no domiciliado. Dicho pago deberá realizarse en el mes en que se produce el registro contable, con independencia de que se llegue a pagar la contraprestación al prestador no domiciliado.

Discriminación de la Asistencia Técnica con otras prestaciones

Es de precisar que el Reglamento de la LIR excluye expresamente de la base imponible del IR que grava el servicio de asistencia técnica prestado por un sujeto no domiciliado, los importes relativos a otras prestaciones (servicios digitales, pasajes, viáticos, etc.) asumidas por el contratante domiciliado, siempre que los mismos se encuentren claramente diferenciados, a fin de otorgar a cada una de dichas retribuciones el tratamiento que corresponda en forma individualizada. Sin embargo, si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse esta discriminación, se otorgará el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción.

Consecuentemente, si dichos montos no se encuentran debidamente discriminados y sustentados en la facturación, y la asistencia técnica constituye la parte más esencial de la operación, todo lo pagado constituirá base de cálculo del IR que grave la misma.

4.2.2 Objetivo específico N° 2:

De los resultados obtenidos en el primer objetivo específico, en cuanto a la normativa tributaria pertinente al problema de investigación por hoy vigente, se analiza un resumen de los informes, cartas y oficios emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica y que se encuentran publicados en el portal de la SUNAT, respecto al concepto de Asistencia Técnica y Know How al 2016.

Resulta entonces claro que para que un servicio pueda calificarse como asistencia técnica, no es suficiente que el mismo pueda considerarse relevante o importante para la actividad empresarial del usuario, ni tampoco bastaría con que sea causal o se encuentre vinculado a su giro comercial o core business, por cuanto lo

indiscutiblemente primordial será que exista una relación de dependencia y necesidad entre los conocimientos especializados proporcionados mediante el servicio prestado y la actividad gravada que lleva a cabo el usuario.

Esa relación de dependencia es calificada, a su vez, como "esencial" por la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, cuando señala que la asistencia técnica:

"Es esencial para el desarrollo de alguna actividad. Si el servicio es prescindible no hay asistencia técnica" (...)

Al respecto, la Administración Tributaria ha indicado en el Informe N° 139-2013-SUNAT/2B0000, que "ello solo alude a que si el servicio de que se trate no es un insumo (es prescindible) en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario según el objeto de su giro de negocio, finalidad social o cumplimiento de su función, según sea el caso, no puede calificar como asistencia técnica".

Sobre esta temática, la SUNAT ha emitido las siguientes opiniones: Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000 "(...) Respecto al significado del término "necesario" empleado en la definición contenida en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el Diccionario de la Lengua Española señala, entre las acepciones posibles, aquello "que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.

"Así tenemos que, a efecto que un servicio califique como asistencia técnica, el servicio prestado debe tener tal grado de conexión con el proceso productivo, de

comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso.

Es decir, sin la prestación de dicho servicio el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad, factor que resulta esencial para considerar el servicio como de asistencia técnica.

En ese sentido, de acuerdo con la definición contenida en la norma reglamentaria, un servicio de asistencia técnica, para ser tal, además de cumplir con las otras características señaladas por dicha norma, deberá transmitir conocimientos especializados no patentables esenciales para la realización del proceso del cual se originan los ingresos del contribuyente. En caso contrario, de no guardar dicho grado de vinculación con el proceso respectivo, un servicio no podrá ser considerado como de asistencia técnica, aun cuando se trate de un gasto causal en los términos del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta."

Carta N° 133-2008-SUNAT/2B0000 "Debe destacarse que, de acuerdo con el último informe mencionado, una característica que debe cumplir determinado servicio para calificar como asistencia técnica es la esencialidad del conocimiento especializado no patentable que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario.

En tal sentido, los servicios de consultoría o asesoría que presten los sujetos no domiciliados, para ser considerados como servicios de asistencia técnica, además de reunir las demás características contenidas en el inciso c) del artículo 4° -A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán ser indispensables para que el usuario desarrolle su actividad, no siendo suficiente que dichos servicios sean

deducibles como gasto por el usuario al amparo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

En otros términos, los servicios de consultoría o asesoría prestados por sujetos no domiciliados serán considerados servicios de asistencia técnica cuando hagan posible que el usuario desarrolle su proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad que genere ingresos para dicho usuario; sin perjuicio del cumplimiento de las otras características contempladas en las normas reglamentarias."

Nótese que mientras el Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000 asocia la esencialidad del conocimiento especializado a la actividad generadora de rentas, la Carta N° 133-2008-SUNAT/2B0000 parece apartarse de dicha posición, vinculándola a la actividad económica.

Por tanto, dicha esencialidad no se supedita a que el gasto sea deducible para el no domiciliado, o lo que es lo mismo, que bien puede no ser causal la asistencia técnica con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, siempre que sea esencial para la actividad económica principal.

Un ejemplo esclarecerá el confuso panorama. Pensemos en una asistencia técnica prestada para optimizar el sistema de recuperación del drawback (restitución de derechos arancelarios), respecto de los insumos textiles importados por una empresa productora/exportadora de prendas de vestir. En dicho caso, no cabe duda que el servicio -y los conocimientos técnicos añadidos- están relacionados a la actividad comercial y negociada que efectúa el contribuyente, por cuanto su actividad tiene por propósito, precisamente, la importación y exportación de bienes textiles, siendo el

drawback un beneficio (subsidio) inherente a tales actividades. Además, queda claro que la recuperación del drawback se hará más eficiente si es gestionada en forma óptima, para lo cual resulta razonable contratar una asistencia técnica especializada en este tipo de operaciones de comercio exterior.

Por tanto, siendo que dicho beneficio enriquece la actividad empresarial del contribuyente, los conocimientos especializados que absorbe con el servicio resultan ser esenciales para la misma. Así, la renta pagada al sujeto no domiciliado sí calificaría como asistencia técnica; a pesar que dicho gasto no sería causal en tanto jurisprudencialmente ya se habría dejado sentado que los ingresos por drawback no constituyen renta de tercera categoría.

Queda pues demostrado que es posible que la esencialidad de un conocimiento especializado transmitido por un servicio, se vincule a la actividad principal, sin que por ello deba entenderse que se vincule necesariamente a la generación de rentas gravadas.

En efecto, en la RTF N° 18368-8-2012, el Tribunal Fiscal señaló respecto a la esencialidad analizada que: "(...) el concepto de "necesario" va más allá de la simple causalidad, pues se basa en el tipo de vinculación que existe entre el servicio prestado y la actividad misma que desarrolla el usuario destinada a generar ingresos."

Dicho criterio ha sido recogido también en el Informe N° 139-2013-SUNAT/4B0000". Así, la norma buscaría que la actividad en la que se subsume el servicio de asistencia técnica sea propia del giro del negocio en su sentido más económico y no necesariamente fiscal, toda vez que lo importante será que el conocimiento especializado proporcionado contribuya al desarrollo de las actividades

de la empresa usuaria, independientemente de la generación de beneficios gravados, o no, con el IR.

Por ello, en la Carta comentada el administrador tributario concluye: "La clasificación de un determinado servicio como asistencia técnica demanda el análisis de las características propias del mismo (...) una característica que debe cumplir determinado servicio para calificar como asistencia técnica es la esencialidad del conocimiento especializado no patentable que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario."

Está claro entonces que el tipo de vinculación que existe entre la actividad económica del usuario y los conocimientos especializados del cual es beneficiario, debe ser tal que pueda considerarse que éstos son esenciales e indispensables para llevar la misma a cabo, de forma tal que no se pueda prescindir de ellos.

El grado de conexión exigido es especialísimo y directo, tal como se desprende del ejemplo glosado por la Administración Tributaria en la Carta N° 133-2008-SUNAT/2B0000 que, a continuación, reproducimos: "(...) Así, por ejemplo, tratándose de un servicio de consultoría prestado por un sujeto no domiciliado sobre temas relacionados con mejoras del clima laboral a favor de una empresa dedicada a la manufactura de bienes, no sería Asistencia Técnica toda vez que no estaríamos frente a un conocimiento especializado no patentable cuya transmisión sea esencial para el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario.

En cambio, si ese mismo servicio fuera prestado a una empresa dedicada al

mejoramiento de las relaciones laborales, sí se trataría de la transmisión de un conocimiento especializado no patentable que constituya Asistencia Técnica, por cuanto en este último caso, estaríamos frente a un servicio que es esencial para la realización de la actividad del usuario."

De la misma forma, en el Informe N° 139-2013-SUNAT/4B0000 nos señala que: "(...) el concepto de "necesario" a que alude el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se basa en el tipo de vinculación que existe entre el servicio prestado y el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad que realice el usuario según el objeto de su giro de negocio, finalidad social o cumplimiento de su función, según sea el caso; cual es la relación de necesidad que debe establecerse entre dicho servicio y aquellos procesos, que debe ser directa."

Como se observa para que el conocimiento transmitido en virtud de un servicio sea considerado esencial, el beneficio que genera el obtener tal conocimiento debe estar directamente relacionado con la actividad comercial principal y no con otras actividades accesorias que pudiese efectuar la empresa usuaria. Asimismo, debe entenderse que la ley exige una relación potencial, esto es, que se espera que el conocimiento especializado sea beneficioso para la actividad del usuario, aunque finalmente no sea así.

Por ejemplo, pensemos en el caso de un servicio orientado a la formulación de recomendaciones técnicas para el incremento de eficiencia del proceso de fabricación de una de las líneas productivas del usuario. Bajo el criterio de la potencialidad, se podría calificar como Asistencia Técnica el servicio aun cuando los consejos no sean

efectivamente adoptados por la empresa usuaria, de forma tal que nunca incidirían en su actividad productiva. Así, estamos reconociendo que el servicio y los conocimientos que éste proporcioné tiene una vocación productiva, por cuanto su finalidad al ser contratados era generar un resultado beneficioso para la actividad empresarial, aun cuando en la práctica eso no llegue a ocurrir nunca. En cambio, desde una posición efectivista, el servicio no podría nunca calificar como asistencia técnica, lo que a todas luces desvirtuaría la intención del legislador.

No obstante lo anterior, a pesar que las exposiciones de motivos han señalado expresamente que la esencialidad implica el carácter imprescindible del conocimiento especializado adquirido, esto es, que en ausencia de la asistencia técnica, no podría llevarse a cabo la actividad productiva o empresarial; la Administración Tributaria ha indicado sobre la esencialidad que en ausencia de tal conocimiento técnico, la actividad de la usuaria se degrada cualitativamente, sin que ello signifique que no pueda llevarse a cabo la misma.

Así bien, el Informe N° 139-2013-SUNAT/4B0000 dispone que el carácter esencial de los conocimientos técnicos: "(...) no debe entenderse que alude únicamente a un servicio tal que ante su ausencia la usuaria no podría desarrollar sus procesos productivos, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad que realice; si no a demás a aquellos cuya ausencia implicaría que se efectúe tales procesos no con la eficiencia y productividad esperada".

Finalmente, debemos indicar que la calificación de un servicio como asistencia técnica requiere un metódico proceso de análisis de la operación en su conjunto. No existe, pues, una fórmula que permita determinar si un servicio constituye o no un

supuesto de asistencia técnica.

Al respecto, en el Oficio N° 485-2007-SUNAT/2B0000, las Cartas N° 131-2010-SUNAT/2B0000, 033-2014-SUNAT/ 2B000, 133-2008-SUNAT/2B0000, 067-2008-SUNAT/2B0000, así como en los Informes Nos. 168-2008-SUNAT/2B0000, 014-2005-SUNAT/2B0000, 021-2005-SUNAT/2B0000 y 168-2008-SUNAT/2B0000, el fisco ha señalado que: Para determinar si un servicio califica como "asistencia técnica" cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.2.3 Objetivo específico N° 3:

El contraste de los resultados obtenidos en los objetivos específicos 1 y 2, el escenario analizado en este trabajo es el de un sujeto no domiciliado que presta un servicio de asistencia técnica y/o Know How en el exterior, a favor de un sujeto domiciliado, quien utiliza el servicio económicamente en el Perú, conforme a las reglas de la Ley del Impuesto a la Renta, ya mencionadas en el objetivo específico 1, sin embargo, se analizara bajo el ámbito del Convenio de Doble Imposición en el ejercicio 2016.

Siendo así, el sujeto no residente habrá obtenido una renta de fuente peruana, por la ficción legal antes comentada.

Pero, a su vez, tratándose de la empresa residente en el otro Estado que presta el servicio, se habrá producido un criterio de conexión que condiciona la producción de una renta de fuente nacional, pues al haberse prestado el servicio en su territorio la fuente productora la considerará materialmente ubicada en su país.

A pesar de esto, no se produce un conflicto fuente-fuente, sino residencia-fuente, pues como señalan los Comentarios al MCOCDE para que exista un conflicto de este tipo el contribuyente no debería ser residente en ninguno de los Estados Contantes (sino en un tercer Estado), lo que no sucede en el escenario planteado, según el Modelo de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.

Fiscalidad internacional de la renta por asistencia técnica en los CDI suscritos por Perú bajo el MCOCDE

Los CDI suscritos por Perú (en adelante "los CDI"), (siguiendo el MOCDE, han regulado las reglas de distribución de la potestad tributaria sobre rentas activas y pasivas, siendo las que tienen incidencia en la fiscalidad de la asistencia técnica y Know How, las relativas a los beneficios empresariales (artículo 7 de los CDI) y las regalías (artículo 12° de los CDI).

Regla de atribución aplicable: ¿Beneficios empresariales o regalías?

Bajo el principio del beneficio (benefits principle), tal como señala Ramos, “las rentas que obtiene un sujeto bajo el ámbito de aplicación de un CDI, deben gravarse primariamente como actividad empresarial, cuando menos idealmente, siendo subsidiaria la aplicación de las reglas relativas a las rentas pasivas”.

Cabe señalar, que el último párrafo del artículo 7° de los CDI dispone que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Dicho de otro modo, las rentas que obtenga una empresa residente en un EC (Estado Contratante) se rigen, como regla general, por la regla de distribución de potestad

tributaria aplicable a los beneficios empresariales; sin embargo, si la renta que obtiene la empresa se encuentra regulada por una regla específica contenida en el CDI, deberá ser aplicable el tratamiento previsto en esta última.

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

Reglas de atribución aplicables a los beneficios empresariales

Beneficios empresariales

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

El párrafo 1 del artículo 7° de los CDI, establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él.

Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Dicho de otro modo, la regla de beneficios empresariales indica que si la empresa residente en un Estado (ER) obtiene rentas provenientes del otro EC, como consecuencia de la realización de su actividad empresarial, tales rentas únicamente

podrán gravarse en el ER, estableciendo así un criterio de tributación exclusiva. Consecuentemente, el EF (Estado de la Fuente - Perú) no podrá gravar tal renta. El efecto es que la empresa usuaria de la asistencia técnica residente en Perú considerará tal renta como exonerada, no procediendo en dicho caso la retención (del 15%) correspondiente a este tipo de renta de fuente peruana.

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

EP por servicios de Asistencia Técnica

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

Así bien, dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), se ha incluido el conocido "EP por servicios".

Bajo esta figura, se considera que se configura un EP en un EC con la prestación de servicios por parte de una empresa del otro EC, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la

empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

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

Si se produjese tal escenario, el EP se considerará residente en el Perú (variando el conflicto de residencia-fuente a residencia-residencia), por lo que ambos EC tendrán derecho a gravar la renta, con la aplicación del mecanismo de alivio impositivo que corresponda. Además, respecto del impuesto peruano, tales beneficios deberán gravarse en cabeza del EP siempre que fuesen atribuibles, con la posibilidad de deducir los gastos necesarios para llevar a cabo las actividades del establecimiento.

Por el contrario, si el tiempo de permanencia en el país de los técnicos de la empresa del ER que presta el servicio de asistencia técnica, no fue mayor de 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, no habrá mediado la configuración de un EP en el Perú, encontrándose las rentas que abone el usuario a favor del proveedor exclusivamente gravados en el ER.

Nota aparte merece el caso del CDI celebrado con México, en tanto en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, conforme al cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por tal fin,

configurará un EP siempre que tales actividades se lleven a cabo en un EC por más de 90 días (ya no 183 días), no necesariamente continuos, durante un periodo cualquiera de 12 meses (plazo reducido).

La diferencia, como se puede apreciar, es esencialmente el plazo de presencia física de la empresa prestadora del servicio en el otro EC, que se exige para que se configure el EP.

Así, si la permanencia de los profesionales y técnicos de la empresa no residente que presta la asistencia técnica es mayor a 90 días, aunque no llegue a superar los 183 días (siempre dentro de un periodo cualquiera de 12 meses), se habrá constituido un EP para los fines del CDI, por lo que deberá aplicarse la regla de tributación compartida antes comentada.

Tabla N° 07

En el supuesto caso que sean considerados Beneficios Empresariales bajo el

Modelo de los CDI

Regla de atribucion	Renta Activa	Renta Pasiva	Asistencia Tecnica	Regalias – Know How
Actividad Empresarial	X		X	
El párrafo 1 del artículo 7° de los CDI, establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él.				
Los beneficios que se atribuyan a dicho EP se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano.	X		X	

Regla de atribucion	Renta Activa	Renta Pasiva	Asistencia Tecnica	Regalias – Know How
Dentro de los supuestos contenidos para la configuración de un EP en los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, México, Portugal, Corea y Suiza (no Brasil), se ha incluido el conocido "EP por servicios".	X		X	
En el caso del CDI celebrado con México, en tanto en el párrafo 3 del artículo 5° de su texto establece un supuesto de EP específico para el caso de servicios de asistencia técnica, conforme al cual, la prestación de este servicio por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por tal fin, configurará un EP siempre que tales actividades se lleven a cabo en un EC por más de 90 días (ya no 183 días), no necesariamente continuos, durante un periodo cualquiera de 12 meses (plazo reducido).	X		X	

Fuente: El Autor

Reglas de atribución aplicables a las regalías en los CDI

Regalías en el Modelo de CDI de la OCDE

Conforme al MCOCDE, las regalías (denominadas "cánones") procedentes de un EC y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro EC, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Así, bajo el Modelo de Convenio, en el caso de regalías se establece una regla de tributación exclusiva del ER. Dicho de otro modo, el EF donde se explota el intangible cuyos derechos han sido cedidos temporalmente y por el cual se pagan las regalías, no tiene potestad para gravar las mismas, debiendo considerarlas, en dicho caso, como exoneradas.

Al efecto del Modelo, el término "cánones" significa "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Como se aprecia, el Modelo no incluye los pagos por servicios de asistencia técnica dentro del concepto de cánones, toda vez que de su definición puede apreciarse claramente que la prestación principal es la cesión en uso de un intangible, esto es, de un derecho o un bien incorporal, con relevancia económica o patrimonial y, por tanto, que puede ser materia del tráfico jurídico.

Pues bien, si recordamos la definición de asistencia técnica contenida en la LIR, observaremos que la misma define dicho servicio como uno a través del cual se proporcionan conocimientos especializados "no patentables", esto es, experiencias,

sugerencias y conocimientos que, si bien son susceptibles de una identificación económica en cuanto a su utilidad, jurídicamente no se han otorgado derechos exclusivos sobre éstos (registro de la propiedad intangible). Así, en la asistencia técnica el servicio tiene un componente intangible, qué duda cabe, pero éste no es patentable, sino que se transmite como parte del servicio, lo que lo diferencia de otros bienes inmateriales.

Regalías por cesión de know-how y rentas por asistencia técnica

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

Al respecto, los comentarios al artículo 12° del MCOCDE señalan que el supuesto de regalías por la cesión de know-how -o conocimientos prácticos- se refiere a las retribuciones por "(...) la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual (...) se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico." Estos servicios, sin embargo, no constituyen asistencias técnicas a tenor de la OCDE (tal como lo hemos antes anotado en la primera parte de este artículo), toda vez que en la provisión de conocimientos prácticos -know-how- la prestación principal y

relevante es la de "dar" o ceder el intangible, mientras que en la provisión de servicios de asistencias técnicas la prestación central es la de "hacer", es decir, el llevar a cabo el servicio en sí.

De esta forma, mientras en la cesión de know-how el adquiriente espera obtener un beneficio económico por la explotación del intangible que se le está cediendo (los conocimientos prácticos), en la asistencia técnica el usuario espera obtener un beneficio económico del resultado del servicio que se le va a prestar, sin perjuicio de que, como efecto de dicha prestación, adquiera conocimientos especializados que enriquezcan su proceso productivo o comercial. Dichos conocimientos, aunque son proporcionados como consecuencia de la prestación, no son transmitidos ni cedidos por el prestador del servicio; esto es, no son objeto de una transacción, sino que son aprehendidos por el usuario en la operatividad del servicio mismo.

Dicho en los términos de Puga, "en el contrato de know-how lo que se efectúa es la transmisión de tecnología, mientras que el contrato de prestación de servicios de asistencia técnica, se aplica la tecnología".

En la asistencia técnica existe, entonces, un carácter activo de la renta evidente, pues lo central es la realización de una actividad empresarial como fruto de la combinación del capital y el trabajo de la empresa proveedora del servicio. En cambio, en la cesión de know-how existe un matiz pasivo de la renta que la retribuye, en tanto únicamente se está cediendo el capital intelectual, sin mayor actividad ni explotación por parte del propietario del intangible.

De hecho, como anota la OCDE en sus Comentarios al Modelo, "en la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos -know-how-,

generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares".

En ese sentido, mientras los pagos que retribuyen los contratos de provisión de conocimientos prácticos -know-how- constituyen regalías que deben tratarse bajo un criterio de tributación exclusiva en el ER, según lo dispone el artículo 12° del MCOCDE; los pagos que retribuyen los contratos de asistencia técnica constituyen beneficios empresariales que deben tratarse bajo las reglas de tributación exclusiva o compartida, según sea el caso, previstas en el artículo 7° del Modelo.

Regalías y Asistencia Técnica en los CDI suscritos por Perú

Ahora bien, con relación al caso peruano, en la medida que los servicios de asistencia técnica no se encuentren regulados en forma particular dentro de los artículos de los CDI, corresponderá aplicar las reglas concernientes a los beneficios empresariales, tal cual se ha expuesto en el ítem anterior. Sin embargo, como hemos visto, en algunas ocasiones los CDI califican los pagos que retribuyen estos servicios como regalías, apartándose del Modelo de Convenio, en cuyo caso la regla de alocación aplicable no será la contenida en el artículo 7° de los CDI, sino las reglas del artículo 12°.

Si bien esto depende de las negociaciones que se lleven a cabo entre los EC al momento de acordar la celebración de un CDI, los Comentarios al MCOCDE nos dan algunas luces respecto a esta problemática, tal como hemos adelantado en la primera parte de nuestro análisis al diferenciar las regalías.

Para mayor confusión, las reglas de los CDI celebrados por Perú distan del Modelo, dado que se ha asumido un modelo de tributación compartida en todos los casos (mientras el modelo asume tributación exclusiva del EF).

En lo que sí concuerda con el MCOCDE es en la inclusión en todos sus convenios de la cláusula del beneficiario efectivo, dispuesta con el fin de combatir conductas abusivas e indeseadas como treaty shopping.

Regalías en los CDI con Chile, México y Canadá

En los CDI celebrados con Chile, México y Canadá las rentas por asistencias técnicas no se contienen dentro del concepto de regalías, por lo que, en principio, serían aplicables las reglas contenidas en el artículo 7 del CDI para beneficios empresariales (tributación exclusiva en el ER, salvo casos en que se configure un EP). Sin embargo, si se califica la operación como una cesión de know how y no como una asistencia técnica, la retribución se considerará regalía, siendo aplicable el artículo 12° de los CDI mencionados, bajo los criterios expuestos en los párrafos anteriores.

En ese caso, el citado artículo establece que las regalías procedentes de un EC (fuente) y pagadas a un residente del otro EC (residencia) pueden someterse a imposición en ese otro Estado (residencia).

Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el EC del que procedan (fuente), de acuerdo con la legislación de este Estado, "pero si el

beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías".

Como vemos, los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá y México establecen una regla de tributación compartida entre el EF y el ER, regla que, como es lógico, se rompe en caso se configure un EP en el EF (Perú), en cuyo caso deberá atenderse a lo dispuesto por el artículo 7° de los CDI, aplicándose también una regla de imposición compartida, pero con las condicionantes y problemática que hemos visto antes.

De no mediar EP, las regalías procedentes de Perú deberían estar gravadas con una tasa de 30% (retención en la fuente del pagador domiciliado); sin embargo, los CDI contienen la cláusula del beneficiario efectivo, en virtud de la cual si el cesionario del intangible (pagador de las rentas) es el beneficiario económico final de las rentas, se aplicará la tasa reducida del 15% sobre el importe bruto de las regalías (en ambos EC).

Regalías en el CDI con Brasil

El caso del CDI suscrito con Brasil es distinto. Dicho Convenio parte de un tratamiento a las rentas provenientes de asistencias técnicas, igual al otorgado por los CDI con Chile, Canadá y México; sin embargo, si bien el texto del CDI no contiene dentro del supuesto de regalías -ni en ninguna otra deposición del Convenio- una regla particular para el caso de la asistencia técnica, el Protocolo modificadorio modifica dicha conclusión.

Así pues, el Protocolo del CDI Perú - Brasil dispone expresamente que las disposiciones contenidas en el párrafo 3 del artículo 12° (definición de regalía) se apliquen a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos

y de asistencia técnica, así como a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

Consecuentemente, en el escenario en que una empresa residente en Brasil prestase un servicio de asistencia técnica a una empresa residente en Perú, la renta que ésta paga a la prestadora del servicio calificará como regalía, pudiendo gravarse en ambos EC, siendo de aplicación los mecanismos que el CDI ha previsto para aliviar la doble imposición. Debe tenerse en cuenta que, como hemos adelantado, en el CDI Perú - Brasil no se ha incluido el supuesto de EP por servicios, salvo las asistencias técnicas que puedan subsumirse dentro de otro supuesto, como el caso de supervisión de obras, entre otros.

En dicho caso, también son de aplicación nuestros comentarios sobre la cláusula del beneficiario efectivo, a fin de aplicar la tasa del 15%.

Regalías en los CDI con Portugal, Corea y Suiza

De otra parte, los CDI suscritos con Portugal, Corea y Suiza, se apartan del MCOCDE y contienen expresamente en el párrafo 3 del artículo 12° del CDI a las Asistencias Técnicas dentro de la definición de servicios que generan el pago de regalías. Así, los tres CDI mencionados disponen que el término "regalías" también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica, aunque con distinta extensión.

En ese sentido, mientras el CDI con Corea señala, sin mayor precisión, que el término "regalías" también incluye los pagos recibidos por la prestación de servicios de Asistencia Técnica, el CDI con Suiza contiene la misma redacción, aunque agregando que también constituye regalía la retribución por los servicios digitales.

En ambos casos el CDI califica cualquier pago por Asistencia Técnica como regalía, no definiéndose en los Convenios ni en sus protocolos lo que debe entenderse por tal, por lo que, en nuestra opinión, deberá recurrirse a otras fuentes complementarias del tratado a fin de interpretar el sentido semántico del término y, en última instancia, a la legislación doméstica de cada EC.

Por su parte, el CDI con Portugal, dispone que los servicios de Asistencia Técnica cuya retribución se consideran regalías, son aquellos que tienen conexión con el uso, derecho de uso, derechos de autor, bienes o información al que se refiere la definición genérica de regalías. Así, dicho Convenio únicamente califica como regalía el pago por una Asistencia Técnica cuando implique el uso o el derecho de uso de los bienes intangibles o el know-how al que se refiere el propio CDI, aunque ello no genere una cesión.

Ahora bien, si una empresa residente en Portugal presta un servicio de Asistencia Técnica a favor de una empresa residente en Perú y dicha actividad implica el uso de algún elemento intangible o información no contenida en la definición de regalía del CDI, la retribución de tal servicio no se considerará regalía para fines del Convenio, por lo que deberán aplicarse las reglas contenidas en el artículo 7° del CDI para los beneficios empresariales.

Una vez calificada como regalía la retribución por la Asistencia Técnica, corresponde determinar la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo. Al respecto, los CDI con Portugal y Corea han establecido una tasa reducida de 10% del importe bruto de los pagos recibidos por la prestación del servicio de Asistencia Técnica, mientras que en el caso de las demás regalías se aplica la tasa reducida de 15%.

El CDI con Suiza, por su parte, establece una única tasa reducida de 15% en caso el perceptor de la renta califique como beneficiario efectivo.

A manera de Resumen podemos realizar el siguiente cuadro de la calificación de las Regalías bajo el Modelo de los CDI vigentes:

Tabla N° 08

En el supuesto caso que sean considerados Regalías bajo el Modelo de los CDI

Regla de atribución	Renta Activa	Renta Pasiva	Asistencia Técnica	Regalías – Know How
Según el artículo 12° del MCOCDE señalan que el supuesto de regalías por la cesión de know-how -o conocimientos prácticos- se refiere a las retribuciones por "(...) la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual (...) se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico."		X		X
Para mayor confusión, las reglas de los CDI celebrados por Perú distan del Modelo, dado que se ha asumido un modelo de tributación compartida en todos los casos (mientras el		X		X

Regla de atribución	Renta Activa	Renta Pasiva	Asistencia Técnica	Regalias – Know How
modelo asume tributación exclusiva del EF)				
Los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá y México establecen una regla de tributación compartida entre el EF y el ER, regla que, como es lógico, se rompe en caso se configure un EP en el EF (Perú), en cuyo caso deberá atenerse a lo dispuesto por el artículo 7° de los CDI, aplicándose también una regla de imposición compartida, pero con las condicionantes y problemática que hemos visto antes.		X		X
De no mediar EP, las regalías procedentes de Perú deberían estar gravadas con una tasa de 30% (retención en la fuente del pagador domiciliado); sin embargo, los CDI contienen la cláusula del beneficiario efectivo, en virtud de la cual si el cesionario del intangible (pagador de las rentas) es el beneficiario económico final de las rentas, se aplicará la tasa reducida del 15% sobre el importe bruto de las regalías (en ambos EC).		X		X
El Protocolo del CDI Perú - Brasil dispone expresamente que las disposiciones				

Regla de atribución	Renta Activa	Renta Pasiva	Asistencia Técnica	Regalias – Know How
<p>contenidas en el párrafo 3 del artículo 12° (definición de regalía) se apliquen a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.</p>				
<p>De otra parte, los CDI suscritos con Portugal, Corea y Suiza, se apartan del MCOCDE y contienen expresamente en el párrafo 3 del artículo 12° del CDI a las asistencias técnicas dentro de la definición de servicios que generan el pago de regalías. Así, los tres CDI mencionados disponen que el término "regalías" también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica, aunque con distinta extensión.</p>		X		X

Fuente: El Autor (2017)

Tabla N° 09
Tasas Maximas de Retencion en los Convenios de Doble Imposicion

Concepto	Brasil	Canada	Chile	Corea	Mexico	Portugal	Suiza
Regalias	Tributacion compartida: 15%	Tributacion compartida: 15%	Tributacion compartida: 15%	Tributacion compartida 15%	Tributacion compartida 15%	Tributacion compartida: Servicio de asistencia tecnica en conexi3n con el uso, derechos de autor, bienes o informacion que aplica el parrafo 3 del art. 12ª15%	Tributacion compartida 15%
Asistencia Tecnica	Tributacion compartida: 15%	Criterio de residencia 0%	Criterio de residencia 0%	Tributacion compartida 10%	Tributacion compartida 15%	Tributacion compartida 10%	Tributacion compartida 10%

Fuente: El Autor (2017)

Asistencia Tecnica y Know How en la Decisi3n 578 de la CAN

Las rentas que retribuyan los servicios de asistencia t3cnica prestadas por empresas domiciliadas en cualquiera de los EM (ER), a favor de un usuario domiciliado en otro EM (EF), 3nicamente podr3n ser gravadas en Estado donde se produzca el beneficio de los mismos.

Sin embargo, a pesar de la claridad que puede parecer contener dicha regla de atribuci3n, en la pr3ctica se han presentado no pocos problemas al momento de definir el lugar donde se obtenga el beneficio de la asistencia t3cnica, confusi3n que ha sido acrecentada por la falta de una definici3n normativa de "asistencia t3cnica" o "beneficio" en la Decisi3n.

Una primera posici3n entiende por beneficio la "utilidad o aprovechamiento econ3mico" que obtiene el usuario del servicio de asistencia t3cnica, de forma tal que el lugar donde sea utilizado el servicio ser3 aquel donde deba afectarse las rentas a imposici3n. En esta

línea se ha pronunciado también la Administración Tributaria peruana.

La segunda posición considera que la referencia a beneficio debe entenderse en el sentido de renta o ganancia, en tanto es ésta la única acepción con la cual se ha usado dicho término en la Decisión, por lo que el EM que debe gravar la renta que retribuya la asistencia técnica es aquel donde resida la empresa que obtiene tal rédito. Esta postura es defendida por la Autoridad Tributaria colombiana quien, en una serie de consultas institucionales, ha concluido que cuando el artículo 14° de la Decisión hace referencia al EM donde se produce el beneficio, este debe entenderse como aquel en el que se ha generado la renta para el proveedor del mismo.

De nuestro lado, si bien aceptamos que el texto de la Decisión emplea mayoritariamente el término "beneficio" en la acepción de "ganancia" o "renta", consideramos que en el caso singular de las asistencias técnicas (artículo 14) se está refiriendo al beneficio económico que obtiene el usuario de dicho servicio en su actividad empresarial, proceso productivo, comercial o industrial, característica internacionalmente reconocida a este tipo de prestaciones. Nuestro análisis se ve respaldado, además, por la presunción iuris tantum (permite prueba en contrario) que contiene el citado artículo, por cuanto considera que el beneficio se produce en el EM en el que se impute y registre el gasto por el pago de la retribución.

Lógicamente existirán casos en que no se cumpla esta regla, por lo que deberá acreditarse probatoriamente que el servicio lo benefició económicamente a una empresa domiciliada en un EM, a pesar de ser pagada la retribución por una entidad domiciliada en otro EM.

V. CONCLUSIONES

5.1. Objetivo específico N° 1:

En cuanto a la incidencia del Impuesto a la Renta No Domiciliados en una Fiscalización Tributaria, estas pueden ser servicios prestados del exterior hacia el Perú, pueden acompañarse de una variedad de factores y características que terminen configurando un supuesto de asistencia técnica o know how de fuente peruana.

Si bien el supuesto de renta de fuente peruana constituido por Asistencia Técnica se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2004, pero exclusivamente de los supuestos que encajan dentro de la acepción general de este concepto diferenciándose del concepto de Know How que en el primero se transfiere conocimientos de tecnología no secretos; mientras que en el segundo, dicha transferencia versa sobre conocimientos que necesariamente lo son; sin embargo, en los casos de Servicios de Ingeniería, Investigación y desarrollo de proyectos y Asesoría y Consultoría financiera, estos casos son eminentemente calificados como Asistencia Técnica.

5.2. Objetivo específico N° 2:

Un servicio de Asistencia Técnica, para ser tal, además de cumplir con las otras características señaladas por dicha norma, deberá transmitir conocimientos especializados no patentables esenciales para la realización del proceso del cual se originan los ingresos del contribuyente. En caso contrario, de no guardar dicho grado de vinculación con el proceso respectivo, un servicio no podrá ser considerado como

de asistencia técnica, aun cuando se trate de un gasto causal en los términos del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo a la jurisprudencia revisada, para determinar si un servicio califica como "asistencia técnica" cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, caso contrario se podría considerar como un servicio empresarial realizado en el país o una regalía de Know How gravado con la tasa del 30%

5.3. Objetivo específico N° 3:

Las reglas de los CDI celebrados por Perú distan del Modelo, dado que se ha asumido un modelo de tributación compartida en todos los casos (mientras el modelo asume tributación exclusiva del EF), teniendo a Chile, Canada y Mexico establecen una regla de tributación compartida entre el EF y el ER.

El Protocolo del CDI Perú - Brasil dispone expresamente que las disposiciones contenidas en el párrafo 3 del artículo 12° (definición de regalía) se apliquen a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, así como a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

En cambio, los CDI suscritos con Portugal, Corea y Suiza, se apartan del MCOCDE y contienen expresamente en el párrafo 3 del artículo 12° del CDI a las asistencias técnicas dentro de la definición de servicios que generan el pago de regalías. Así, los tres CDI mencionados disponen que el término "regalías" también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica, aunque con distinta

extensión.

VI. ASPECTOS COMPLEMENTARIOS

6.1. Referencias Bibliográficas

AELE (2011) Guía Comparativa entre CDI celebrada por el Peru: Tratados vigentes disponible en www.aele.com pág. 1-28.

Alva, M. (2014), Actualidad Tributaria, (1º Ed.), Breña: Instituto Pacifico.

Álvarez, J. (2015), Manual de Auditoría Financiera y Desarrollo de Estrategias Según Normas Internacionales Auditoria. Ed. Normas Jurídicas.

Arenas, P. (2001) Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal. España. Recuperado en: <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/auditoria01/INICIO.HTML>.

Arens, A. y otros (2007) “Auditoria, un enfoque Integral”. Decimo primera edicion. Editorial Pearson Educacion. Mexico D.F.

Arrieta J. (2000) “Derecho Tributario e Informatica”, en Informatica y Derecho Tributario, Tirant lo Blanch, Valencia.

Artículo 1º de la Ley 28442 modificó el artículo 56º de la LIR

Avi-Yonah, R. (2001) “Globalizacion y competencia tributaria: implicancias por los paises en desarrollo. P. 67 Recuperado en http://www.cepal.org/publicaciones/xml/4/19304/lcg2135e_Avi.pdf

Barrex y otros. (2007) Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina, BID, enero 2007, pág., 3

Bravo, D. (2013) Recuperado en <http://nebula.wsimg.com/8c41c6fdfdb17ae911ea901a7e3dfc3e?AccesKeyId=FF4B988856B4FE41721A&disposition=0>

Burgos, A. S. y Otros (2013) La auditoría Tributaria preventiva y su impacto en el riesgo Tributario en la Empresa Inversiones Padre Eterno E.I.R.L año 2012. Trujillo: Universidad Privada Antenor Orrego. Recuperado de http://repositorio.upao.edu.pe/bitstream/upaorep/122/1/BURGOS_CRUZ_ALEXIS_AUDITORIA_TRIBUTARIA.pdf.

Byrne Santa Maria, M. (2010) en su Ponencia en el Segundo Encuentro Tributario Regional Latinoamericano de la International Fiscal Association (IFA), realizado por el Grupo Local Argentino de IFA y por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) en la ciudad de Buenos Aires entre los días 7 al 9 de abril 2010. Recuperado en <https://www.aaef.org.ar/web/pdf/2to%20Encuentro%20Regional%20Latinoamericano%20IFA%202010.pdf>

Caamaño, M.A. y Calderon J., (2002) “Globalizacion economica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario?, en Revista Española de Derecho Financiero, num. 14, Civitas, Madrid.

Caamaño J. (2001) “Intercambio de informacion entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalizacion economica y competencia fiscal perniciosa”, en las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposicion internacional y su compatibilidad en el derecho comunitario”, IEF, Madrid.

Caballero Bustamante, (2016) Fiscalidad de los servicios de asistencia técnica en el Impuesto a la Renta y los CDIs suscritos por el Perú

Calderón, J. y Martinez A. (2005) “Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas / precios de transferencia y lineas para su reforma”, en Cronica Tributaria, num. 116, IEF, Madrid. Recuperado en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/OperacionesVinculadas_Calderon.pdf

Carmona, N. (1992) Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa. Editorial Ciss, Valencia, pág. 11.

Castro, M. (2014) “Manual Practico de Fiscalizacion Tributaria”. Primera edicion, Editorial Instituto Pacifico SAC. Lima. Peru.

Cfr. Falcon, Ramón y Pulido, E. Derecho Fiscal Internacional. Marcial Pons, Madrid, pág. 86.

Chico, P. (2001) “La residencia fiscal y la clausula del beneficiario efectivo como medidas antiabuso generales en el Modelo de Convenio de la OCDE” (obra colectiva), en las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar

la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario, IEF, Madrid.

Coney, J. (2000) “Tax Havens-Do the Work” en Tax Planning International E_Commerce, vol. 2, num. 10, BNA, Washington, D.C.

Modelo de Convenio Modelo de la OCDE.

Modelo de Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Cruz, I. (2002) Cánones: su concreción y sus implicancias tributarias. En: Estudios Financieros, Núm. 232. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 78.

Dagan, Tsilly. “The Tax Treatment of Foreign Direct Investment: Potential vs Performance”. EN: International Law and Politics, vol. 32, 2000, págs. 939 a 996; Schindel, A. y Atchabahian, A. “Source and residence: new configuration of their principles – General Report”. EN: Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, vol. 90^a. 2005, págs. 21 a 99, y JOINT COMMITTEE ON TAXATION, Present Law and Analysis Relating to Tax Treatment of Partnership Carried Interests (JCX-41.07),

De la Torre, G. (2008) “Concepto de Asistencia Técnica”. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizado los días 3 y 4 de diciembre de 2008, organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Decreto Legislativo N° 945 que entró en vigencia a partir del ejercicio 2004.

Decreto Ley 19620 (1973) visible en: <http://docs.peru.justia.com/federales/decretos-leyes/20145-sep-25-1973.pdf>.

Decreto Supremo N° 086-2004-EF del 4.7.2004.

Decreto Supremo N° 134-2004-EF del 5.10.2004.

Duran, L. (2013) Diferencias en el Tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la Tributación en el Perú por Beneficios Empresariales de sujetos no domiciliados. Revista Análisis Tributario pág. 1. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/319_04_duran.pdf

Duran, L. (2013) en curso de Tributación de Asistencia Técnica: Régimen para no Domiciliados y problemas recurrentes. Realizado por AELE del 18 al 20 de setiembre 2013, habiendo participado el autor de la presente tesis como Asistente.

Duran, Luis (2013) En su Informe Tributario presentado para la IX Jornadas Nacionales de Tributación, organizado por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano pág. 22.

Effio, F. (2008) Fiscalización Tributaria. Lima: Entrelineas SRL

Effio, F. (2011) Manual de Auditoria Tributaria (Ed. 2011-II). Lima: Entrelineas SRL

Enríquez, J. (2015) Impuesto a la Renta No Domiciliados, Material Didáctico del curso de Tributación Internacional en la Universidad Católica Sedes Sapientiae.

Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, pág. 22.

Fernandez, D. (2016) “Operaciones con No Domiciliados – Incidencia Tributaria. Editorial Tinco. 1era edición. Lima.p. 5-54

Fernandez, F. (2001) “Fiscalidad de las transferencias de tecnologías y jurisprudencia”. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales 11 pag. 1-26.

Flores, J. (2012) Auditoria Tributaria Procedimientos y Técnicas de AT. Teoría y Práctica (3ª ed.). Lima Centro Especializado en Contabilidad y Finanzas - CECOF Asesores 2012.

Gálvez, R. La asesoría y asistencia financiera y el concepto de asistencia técnica. En: Revista I+D Tax & Legal, Novedades Jurídicas y Fiscales, Año II, Núm. 1, KPMG, Grellaud y Luque Abogados, Lima, pág. 4.

Inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012 y vigente desde el 1 de agosto de 2012 según el inciso a) de la DCF de dicha norma.

Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000, en la cual se establecieron los componentes de un servicio de asistencia técnica.

Barrera, L. (2011) LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LAS NORMAS ANTIABUSO. Asociación Argentina de Estudios Fiscales – AAEF. www.aaef.org.ar

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”. VIII Seminario Regional de Política Fiscal. Proyecto Regional CEPAL/PNUD. pág. 1. Recuperado de <http://archivo.cepal.org/pdfs/1996/S9600550.pdf>.

Nima, E. (2016) Como fiscaliza la SUNAT. 1era Edicion. Gaceta Juridica – Lima. Pagina 60-61

Novoa, G. (2004) En su Informe Tributario publicado en la Revista Análisis Tributario N° 198, julio de 2004, pág. 19-20

Núñez, J. K. (2014) Diseño de un Programa de Auditoria Tributaria preventiva IGV – Renta para Empresas Comercializadoras de Combustible. Chiclayo: Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo. Recuperado de <http://tesis.usat.edu.pe/jspui/handle/123456789/316>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Recuperado en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>

Pita, C. (1996) "LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE AMÉRICA LATINA

Price Whater House (2016) Texto Comparativo de los Convenios para Evitar la Doble Imposicion Internacional. 1era. Edición, págs.. 1-49.

Puga, M y Polo, R. (2008) Implicancias tributarias de la distinción conceptual entre las regalías / cánones y las rentas provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica, a luz de los CDI que Perú mantiene en vigor. En: CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición, International Fiscal Association (IFA) - Grupo Peruano, Lima, pág. 644.

Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.

Samhan, F. (2015), Ilícitos Tributarios, (1º Ed.), Breña: Instituto Pacifico.

Suplemento Especial de la Revista Análisis Tributario, enero 2007, 48 págs.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

TUO Ley para la lucha contra la Evasión y para la formalización de la economía Ley ° 28194 (2014), Edt. Instituto Pacífico S.A.C.

Ver Informe N° 077-2007-SUNAT/2B0000.

Ver Informe N° 139-2013-SUNAT/2B0000.

Ver Informe N° 112-2009-SUNAT/2B0000.

Ver Carta N° 133-2008-SUNAT/20000

Ver Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000.

Ver Oficio N° 485-2007-SUNAT

Ver Oficio N° 540-2007-SUNAT

Ver Informe N° 065-2007-SUNAT/2B0000

Ver Informe N° 021-2005-SUNAT/2B0000

Ver Informe N° 014-2005-SUNAT/2B0000.

Ver Carta N° 131-2010-SUNAT/2B0000

Ver Carta N° 033-2014-SUNAT/2B0000

Ver Carta N° 067-2008-SUNAT/2B0000

Ver RTF N° 01274-1-2010

Ver RTF N° 18368-8-2012

Ver Informe N° 179-2007-SUNAT/2B0000

Ver Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000

Ver Oficio N° 355-2006-SUNAT/2B0000

Ver Informe N° 150-2009-SUNAT/2B0000

Ver Informe N° 278-2001-SUNAT/K0000

Ver Informe N° 59-2014-SUNAT/5D0000

Ver Informe N° 145-2010-SUNAT/2B0000

Ver RTF N° 13677-1-2009

Ver RTF N° 13587-A-2010

Ver RTF N° 5015-2-2003

Ver RTF N° 4206-1-2009

Ver RTF N° 4107-2-2004

Ver Proceso 125-IP-2010 y 37-IP-2011 del Tribunal de Justicia de la CAN

Ver Convenios vigentes y aplicables: Chile, Canadá y Brasil disponibles en www.mef.gob.pe

Ver Convenios vigentes y aplicables desde el 1.1.2015: México, Suiza, Portugal y Corea disponibles en www.mef.gob.pe

Ver Convenio multilateral CAN vigente y aplicable: Bolivia, Ecuador y Colombia disponibles en www.mef.gob.pe