

# 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<sup>(1)</sup>

### A manera de introducción

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 (incluidas las relaciones comerciales con empresas extranjeras, vinculadas o no).

Si bien el referido proceso de *integración económica*<sup>(4)</sup> viene transformando las reglas de la economía del país, aún no hemos hecho el esfuerzo suficiente para adecuar nuestro marco jurídico, y sobre todo la estructura tributaria en materia de Impuesto a la Renta (en adelante "IR"), a la nueva realidad del país, tanto en el ámbito interno como internacional.

Bajo este contexto, a diferencia de lo que venía ocurriendo en el pasado<sup>(5)</sup>, desde la última década el Gobierno Nacional tiene como política impulsar la celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición y para prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio (en adelante "CDI")<sup>(6)</sup>. Sin embargo, ello no ha cuajado en una política de Estado debidamente planificada y soportada en base organizativa<sup>(7)</sup>.

A su vez, en el ámbito nacional, pese a las reformas al Régimen normativo del IR realizadas en los últimos años (especialmente mediante Dec. Leg. N° 945 y Dec. Leg. N° 970)<sup>(8)</sup>, no se ha podido completar un proceso organizado que permita un adecuado y racional nivel de imposición sobre las operaciones internacionales (especialmente las de carácter transfronterizo) o de las que les suceden en el territorio nacional.

Desde nuestro punto de vista, la ar-

*monización tributaria*<sup>(9)</sup> 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 produc-

Luis Alberto Durán Rojo (2)(3)

- (1) Artículo presentado para las IX Jornadas Nacionales de Tributación, organizado por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano.
- (2) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), con estudios de Maestría en Derecho con mención en Derecho Constitucional en la misma Universidad. Doctorando en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Castilla - La Mancha (España). Profesor de Derecho Tributario del Departamento de Derecho de la PUCP. Director de la Revista *Análisis Tributario*. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la International Fiscal Association (IFA) – Grupo Peruano.
- (3) Debo dejar nota de la activa participación en la elaboración de la presente ponencia del señor **Ramón Esquivés Espinoza**, Bachiller en Derecho por la PUCP y miembro del Equipo de Investigación de la Revista *Análisis Tributario*.
- (4) Para efectos de esta ponencia, entendemos por tal al proceso por medio del cual se ensanchan y profundizan las relaciones económicas y la interdependencia entre las diversas regiones del mundo. Ver: BARREIX, Alberto, VILLELA, Luz y VELAYOS, Fernando. *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*, BID, enero de 2007, pág. 3.
- (5) Hasta antes de la presente década, el Perú sólo había celebrado un CDI con el Reino de Suecia (el mismo que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 pues dicho país hizo uso del artículo XXII de ese CDI, que permite su conclusión a pedido de parte con vigencia al 1 de enero del año siguiente) y la Decisión N° 40 de la Comunidad Andina de Naciones - CAN (Convenio Multilateral entre los países miembros de la CAN, la misma que hoy sólo incluye a los países de Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, pues en 2006 la República Bolivariana de Venezuela comunicó su respectiva denuncia vía el procedimiento establecido en el artículo 135° del Acuerdo de Cartagena, denuncia reconocida también por la Decisión N° 641. En el caso de Chile, aunque es País Miembro Asociado a la CAN conforme a la Decisión N° 645, aún no se han establecido los alcances de dicha situación, por lo que no debería aplicársele las normas intracomunitarias en esta materia).
- (6) Existe un Modelo Peruano de CDI (desde 2001), los CDI celebrados con Chile y Canadá que están vigentes desde 2004, los CDI celebrados con España y Brasil (aún no vigentes pues está pendiente el procedimiento de aprobación y ratificación conforme al artículo 56° de la Constitución Política y la Ley N° 26647) y la Decisión N° 578 de la CAN - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (cuya vigencia en el Perú se encuentra en discusión, conforme se ha advertido en "Armonización Tributaria en la CAN". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 198, julio de 2004, págs. 3 a 4). Cf. los alcances de este proceso en "Convenios para evitar la Doble Imposición: Haciendo caminos necesarios". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 160, mayo de 2001, págs. 5 a 6 y "Convenios para evitar la Doble Imposición: Negociaciones en trámite". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 183, abril de 2003, pág. 6. En el caso del Modelo Peruano, recuérdese que fue elaborada sobre la base del MOCDE. Algunas críticas a la Propuesta pueden verse en GILDEMEISTER, Alfredo. "Breves comentarios al modelo peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile". EN: Revista *Análisis Tributario*, N°s. 162, 163, 164 y 165, de los meses de julio, agosto, setiembre y octubre de 2001, respectivamente.
- (7) Respecto a la actuación en el seno del Congreso de la República en cuanto al CDI con Brasil y España, ver "Tratados Tributarios: Necesidad de un nuevo impulso". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 233, junio de 2007, págs. 8 a 9; "Convenio entre la República del Perú y el Reino de España. Primer Dictamen en el Congreso". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 234, julio de 2007, págs. 23 a 27; y "Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Perú y España, descifrando el dictamen del Congreso". EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 237, octubre de 2007, págs. 25 a 28 (primera parte) y Suplemento *Informe Tributario*, N° 197, octubre de 2007, págs. 6 a 9 (segunda parte).
- (8) Cf. *Modificaciones al Impuesto a la Renta 2004 (Según Dec. Leg. N° 945)*, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, febrero de 2004, 68 págs.; y *Modificaciones al Impuesto a la Renta 2007 (Según Dec. Leg. N° 968 y Dec. Leg. N° 970)*, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, enero de 2007, 48 págs.
- (9) Para efectos de esta ponencia lo entendemos como el proceso por el que se busca la "... *eliminación de diferencias o incoherencias entre los sistemas tributarios de distintas jurisdicciones, o hacer que esas diferencias o incoherencias fueran compatibles.*" (BARREIX, Alberto... Op. Cit., pág. 5).

PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN EN CUALQUIER FORMA SIN PERMISO ESCRITO DEL EDITOR.

ción<sup>(10)</sup>. 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 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.

A fin de colaborar con dicho propósito, en la presente ponencia queremos abordar el tratamiento de nuestra legislación a los beneficios empresariales obtenidos en el Perú por Sujetos No Domiciliados (en adelante “SND”<sup>(11)</sup>), residentes en Chile o Canadá, que no califican como Establecimiento Permanente (en adelante “EP”) según el Régimen normativo del IR peruano<sup>(12)</sup>.

Para tal efecto, analizaremos la legislación interna que regula esta materia, que podría ser insuficiente para gravar adecuadamente ciertos beneficios generados en el país a través de dichas estructuras y para lograr la plena eficacia de las reglas establecidas en los CDI suscritos y vigentes con los Estados de Chile y Canadá.

En tal sentido, de manera complementaria sugeriremos algunas medidas que permitan un mejor cumplimiento de los objetivos de tributación con Equidad<sup>(13)</sup> y Neutralidad, que coadyuven a la eliminación de la doble o múltiple imposición tributaria (en adelante “doble imposición”).

La temática señalada será abordada a partir de: (i) la descripción de los alcances de la Facultad de Imposición y su situación de cara al proceso de celebración de CDI, en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho; (ii) el desarrollo de la noción de EP en la Ley del Impuesto a la Renta peruana<sup>(14)</sup> y su Reglamento<sup>(15)</sup> (en adelante “LIR” y “RLIR” respectivamente) y en los CDI celebrados con Chile y Canadá (en adelante “CDI vigentes en el Perú”); y, (iii) el análisis de la problemática del diseño normativo para gravar con IR, por los beneficios empresariales obtenidos en el Perú, de los SND residentes en Chile o Canadá (en adelante “RECDI”) que no son considerados EP por nuestra legislación interna.

## 1 FACULTAD DE IMPOSICIÓN ESTATAL: Alcance a la luz de la celebración de los CDI

### a) La facultad de imposición y la globalización

Como sabemos, 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*”<sup>(16)</sup>. 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 especifi-*

*ca 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*”<sup>(17)</sup>. Asimismo, es “*la Constitución la que señala las directrices básicas sobre las cuales se asientan en cada momento histórico el sistema y la estructura política y económica de la sociedad*”<sup>(18)</sup>, y entre las referidas directrices se encuentra el Deber de Contribuir al financiamiento del Estado.

Es por ello que resulta más adecuada 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<sup>(19)</sup>.

De acuerdo a lo antes señalado, es incorrecto sostener que la soberanía es la que permite al Estado tener autonomía e independencia en la determinación de hechos imposables y procedimientos de recaudación y fiscalización, ya que ello debe ocurrir estrictamente

(10) Pese a lo dicho, no somos ajenos al renovado debate respecto a la real utilidad de la celebración de CDI para promover el comercio internacional en base a la justicia impositiva. Cf. 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, Ángel. “Mitos y Realidades en la Tributación Internacional”. EN: *Impuestos*, tomo LXIB, N° 17, 2003; SCHINDEL, Ángel y ATCHABAHIAN, Adolfo. “Source and residence: new configuration of their principles - General Report”. EN: *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA, vol. 90a, 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)*, Washington D.C., julio de 2007, 55 págs.

(11) Por efectos de concreción metodológica, en adelante vamos a usar el término SND para referirnos a las Personas Jurídicas No Domiciliadas en el Perú.

(12) Esta ponencia no incluye un análisis de las consecuencias tributarias de los EP que empresas peruanas puedan mantener en Chile o Canadá ni las consecuencias en esos países de la configuración por sus residentes de un EP localizado en el Perú.

(13) Sobre la noción de Tributación con Equidad en un Estado Social y Democrático de Derecho ver nuestros comentarios en “Una visión tributaria del país”. EN: *Revista Análisis Tributario*, N° 235, agosto de 2007, págs. 16 a 22; y, AGOSÍN, Manuel, BARREIX, Alberto, GÓMEZ, Juan Carlos y MACHADO, Roberto. “Reforma tributaria para el desarrollo humano en Centroamérica”. EN: *Revista de la CEPAL*, N° 87, diciembre de 2005, págs. 79 a 96.

(14) Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF, y sucesivamente modificado.

(15) D. S. N° 122-94-EF modificado sucesivamente.

(16) ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*, IEFPA, Buenos Aires, 2003. pág. 17.

(17) Loc. Cit.

(18) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., pág. 18.

(19) Cf. DURÁN ROJO Luis. “La noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio”. EN: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra Editores, Lima, 2006, págs. 51 a 96.

por determinación e individualización constitucional y bajo la observancia de sus principios.

Empero, también es verdad que el programa constitucional tributario se ve condicionado por el proceso de globalización económica, uno de cuyos principales efectos es la limitación de esa Facultad de Imposición Estatal para definir autónomamente (es decir sin condicionamientos externos) el diseño tributario que ha de seguir<sup>(20)</sup>.

Conforme señala CALDERÓN<sup>(21)</sup>, se ha identificado cuanto menos cuatro grandes tipos de limitaciones que se proyectan a los regímenes normativos nacionales:

- **Limitaciones voluntarias inducidas por el mercado:** En razón de que los inversionistas buscan localizar (*to allocate*) sus inversiones empresariales y capital en el territorio en el que se pueda percibir mayor rentabilidad no sólo en términos financieros sino también fiscales, se ha generado un contexto de amplia competencia fiscal entre Estados, produciéndose una “carrera de sucesivas reducciones fiscales” (*race to the bottom*). La limitación es especialmente vigente respecto a la tributación efectiva sobre determinado tipo de manifestaciones de riqueza que resultan volátiles (capital mobiliario o ahorro privado) o fácilmente deslocalizable (determinados tipos de renta empresarial).
- **Limitaciones convencionales entre Estados:** Se trata de acuerdos “voluntarios” entre Estados para negociar o establecer límites sobre el propio ejercicio de su Facultad de Imposición a fin de eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional por la vía de articular “reglas comunes” sobre el reparto y ejercicio de esa facultad.

El ejemplo paradigmático y de mayor alcance es el de la celebración de CDI de forma bilateral entre Estados. También muestran esta tendencia dos acuerdos de carácter multinacional: (i) el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) —actualmente modificado y gestionado por la Organización Mundial del Comercio (OMC)—, que constituye uno de los más extensos sistemas de límites negociados a la Facultad de Imposición, especialmente en mate-

ria de imposición indirecta, afectando en mucha menor medida al IR; y, (ii) el Derecho Comunitario Europeo, que para los países pertenecientes a la Unión Europea supone una cesión de Facultad de Imposición por parte de los Estados miembros a favor de las instituciones de dicha entidad para que armonicen adecuadamente los impuestos a distinto nivel, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los aranceles aduaneros y el IR.

- **Limitaciones impuestas por otros Estados unilateralmente:** Se trata de supuestos en que uno o más Estados adoptan una posición común con miras a que otro u otros Estados modifiquen un aspecto de su legislación impositiva bajo amenaza de adoptar medidas contrarias o también denominadas “medidas defensivas”. Entre otros, sería el caso del Acuerdo sobre Fiscalidad del Ahorro al interior de la Unión Europea, y del proceso de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) respecto a la competencia fiscal perniciosa, tales como el caso de los paraísos fiscales no cooperantes (*unco-operative tax havens*).
- **Limitaciones por articulación administrativa u operacional entre Estados:** Ello ocurre con la limitación a un Estado para “gestionar” su Régimen tributario con independencia de las autoridades fiscales de otros países. Es el caso de los Estados miembros de la OCDE, que han visto reducida o limitada su Facultad de Imposición al experimentar una clara reducción de su “independencia administrativa” por la creciente articulación de sus principales impuestos en el marco de dicha organización.

#### **b) Imposición sobre la ganancia o renta**

Por lo señalado en el acápite anterior y por razones de competencia económica, es que en la realidad no hay una plena autolimitación del Estado en su Facultad de Imposición por el mero hecho de que así lo determina la Constitu-

ción 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 de esto último, cabe agregar que de acuerdo a los fundamentos del Estado Social y Democrático de Derecho en el cual nos encontramos, 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 los hechos imposables 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*”<sup>(22)</sup>.

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

(20) Cf. TANZI, Vito. “La Globalización y la acción de las termitas fiscales.” EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 165, octubre de 2001, págs. 24 a 26.

(21) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del Siglo XXI*. Documentos de Trabajo IEF, N° 20, 2006, 27 págs.

(22) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., pág. 21.

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.

En la práctica, en la aplicación de las legislaciones internas no existen esquemas puros, y los diferentes Estados, como el nuestro, 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”<sup>(23)</sup> salvo que nos encontremos dentro del marco de un CDI.

En relación al principio subjetivo para las personas jurídicas, los criterios optados por la doctrina para determinar un punto de conexión entre tales entidades con el Estado se suelen agrupar en criterios de tipo formal y de tipo sustantivo.

En la primera categoría se aplica el criterio del lugar de constitución de la sociedad conforme a las normas de Derecho Mercantil. Respecto a la segunda categoría se atiende a descubrir en qué ámbito geográfico radica efectivamente el poder económico de la persona jurídica<sup>(24)</sup>. Entre los criterios recogidos por esta categoría, la doctrina señala a la sede real (*siège reel*), y al lugar de control—este último supone vincular la nacionalidad de la sociedad a la de las personas físicas que lo ejercen—.

En cuanto al primer criterio, se considera que el domicilio social de la empresa no es el consignado en el Estatuto Social, sino que es el lugar en que la entidad mantiene su vida de relación tanto con sus propios asociados como con los terceros con que negocia, es decir, debe considerarse su domicilio real y efectivo, donde realiza la actividad que se propone. De este último criterio se desprende la idea de la sede de dirección efectiva de la entidad.

Entonces, para efectos fiscales, el domicilio “es aquel en el que aparece centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, donde se adoptan las decisiones cotidianas por los órganos sociales y donde se lleva la contabilidad y la contratación ordinaria”; como puede apreciarse el

domicilio fiscal discrepará en muchos casos del domicilio social, por lo que deberá prevalecer “*la sede real, de hecho, desde donde se ejerce el mando y la disciplina de la actividad*”<sup>(25)</sup>.

En relación al segundo criterio, que es sobre el cual se basa la tributación de los SND, para efectos de relacionar los hechos económicos con el territorio, la doctrina señala ciertas clases de pertenencia que permiten vincular al contribuyente con el Estado. Al respecto, encontramos la “pertenencia económica” del contribuyente, la cual “*aparece, por definición saltuaria, ocasional, excepcional, conectada objetivamente a la realización de los hechos imponibles, con relativa prescindencia de sus circunstancias personales y familiares... que resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en el Estado en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país*”<sup>(26)</sup>. Asimismo, se considera a la “pertenencia cuasi personal”, la cual “*alude al establecimiento permanente para atraer las rentas de actividades económicas que obtiene el no residente en el territorio. Es un elemento que siendo objetivo puede asimilarse a la pertenencia personal, puesto que es el perfil sustantivo de subjetividad para que se complete el hecho imponible cuyos efectos jurídicos se le atribuyen. El establecimiento permanente es un caso fronterizo ya que, careciendo de personalidad jurídica y siendo su autonomía (jurídica) resultado de una ficción legal, es considerado como sujeto de derecho a fines fiscales como si tuviera una cuasi personalidad fiscal en defecto de poseer una personalidad jurídica*”<sup>(27)</sup>.

En ese sentido, la actual tendencia sobre tributación de SND ya no hace

referencia única a la territorialidad de un hecho para determinar la potestad de un Estado para gravar las rentas generadas por tales sujetos en la consecución de su actividad; sino que, tal derecho se fundamenta por la relación existente entre el Estado y la capacidad económica revelada de un hecho, aun cuando en algunos casos no se realice efectivamente el mismo dentro de su territorio. Ello debido a que la fuente es considerada como el lugar del cual se obtiene la renta, siendo ésta el fruto que proviene de un ámbito que por sus diversos factores permite que se haya obtenido de manera circunstancial o episódica.<sup>(28)</sup>

De acuerdo a lo antes expuesto, para que un Estado establezca mediante su legislación interna que determinada riqueza obtenida por un SND se encuentra gravada, debe existir conexión entre el hecho considerado gravado y dicho Estado como lugar de la “fuente”. Ello se fundamenta en la pertenencia económica o cuasipersonal del contribuyente a dicho Estado, las cuales resultan de su participación suficientemente intensa en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese Estado; y por las ventajas que recibe del mismo para la realización de su actividad que terminará generando una determinada riqueza. Así, la referida tributación del SND debe encontrarse limitada a la efectiva ganancia obtenida de su actividad en dicho Estado, es decir, debe ser respecto de aquello que efectivamente haya obtenido en el mismo (criterio objetivo) y por tal no deberá tomarse en cuenta criterios subjetivos tales como su aptitud o capacidad económica.

Es verdad que lo que venimos señalando supone un replanteamiento—aún en formación—de las reglas y principios fiscales tradicionales en vista a las transformaciones experimentadas en el con-

(23) RUBIO GUERRERO, Juan José. “Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Tributación Internacional”. EN: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2da. edición, Madrid, 2004, pág. 65.

(24) Cf. GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. CIET, DOC. N° 872, Buenos Aires, 1978, págs. 24 a 31.

(25) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., págs. 41 a 43.

(26) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., pág. 23. Al respecto, ROSEMBUJ analiza el criterio del “uso del mercado”, que considera que “*los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de un establecimiento permanente se entienden obtenidos cuando son realizados en el territorio*”; y se fundamenta en la ventaja que le procura al titular de la renta el uso del mercado, por el privilegio de hacer empresa en el mercado del Estado del correspondiente foro, sin presencia material o física en el territorio pero que es substancial, continuada y sistemática. Es sobre este criterio que se promueve la imposibilidad de gravar en el Estado de residencia del usuario o consumidor de los servicios electrónicos. Cf. Op. Cit., págs. 66 a 69.

(27) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., págs. 23 a 24.

(28) ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., págs. 61 a 64.

texto económico como consecuencia de la globalización. Efectivamente, es claro que en el futuro habrá una intensificación de estas "...tendencias o movimientos normativos de carácter internacional que, en cierta medida, suponen ya transformaciones o una erosión de tales "reglas o principios fiscales tradicionales" sin que tal erosión haya alterado total o radicalmente las categorías tributarias tradicionales"<sup>(29)</sup>.

### c) Limitación de la facultad de imposición por los CDI

La celebración de CDI es uno de los fenómenos de limitación convencional más importante, en vista que en tanto Tratados Internacionales acaban siendo instrumentos legales optados por los Estados contratantes ante el gran nivel de interdependencia económica internacional alcanzado, la misma que se ha caracterizado por la movilidad de las personas, los flujos internacionales de capital y las actividades empresariales y profesionales desarrolladas simultáneamente en diversos países<sup>(30)</sup>; que al igual que otros mecanismos, está destinada, "por una parte, a ordenar y favorecer el desarrollo de esos intercambios y, por otra, a garantizar la neutralidad de los sistemas impositivos frente a tales procesos, adquiriendo en este ámbito una especial relevancia las encaminadas a posibilitar la coordinación de los sistemas tributarios nacionales"<sup>(31)</sup>.

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 del capital que puede fluir a determinados lugares por razones fiscales y no de estricta racionalidad económica"<sup>(32)</sup>). En ese sentido, a través de los CDI se debe ofrecer soluciones prácticas a los supuestos de doble imposición en las referidas operaciones, y a los problemas de eficiencia y equidad 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<sup>(33)</sup>:

- 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.<sup>(34)</sup>

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 éstos ya han establecido a través de su Derecho interno, mas en ningún caso ampliarlo incrementando la sujeción fiscal del contribuyente..."<sup>(35)</sup>.

Respecto de la autolimitación, cabe señalar que como ya 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 cesiones que terminan siendo limi-

taciones de su Facultad de Imposición, las cuales dependiendo del supuesto que corresponda podrían ser<sup>(36)</sup>:

- 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.

Como 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<sup>(37)</sup>. Dicha función, vista 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 BUS-

(29) CALDERÓN CARRERO. Op. Cit., pág. 11.

(30) Como hemos ido asentando, los CDI no son los únicos instrumentos para la armonización tributaria ni son los que mejor cumplen con la finalidad de integración de los regímenes tributarios que es perseguido por los diversos Estados; no obstante ello, "la lógica de la evolución y de la maduración del contexto internacional sofisticada los instrumentos que se ponen al servicio de las autoridades para acercar sus normativas tributarias evitando distorsiones o simplemente como reacción al ambiente de agresión exterior." En ese sentido, dependiendo de la situación interna, regional y a las similitudes de los Estados contratantes es que se podrá optar por alguno de los instrumentos legales adecuados para dirigir y regular las acciones de los Estados contratantes a un determinado nivel de armonización tributaria. Es por ello que en el caso particular del Perú, si bien hemos optado en darle un mayor impulso a la celebración de los CDI no se debería perder de vista otros mecanismos, tales como el Proceso de Armonización al interior de la CAN. Para efectos de comprender mejor el proceso de armonización tributaria, sugerimos ver la obra citada anteriormente de BARREIX, VILLELA y VELAYOS. A su vez, para efectos de analizar el Convenio de la CAN ver: PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. "La Decisión N° 578 y sus implicancias tributarias en el Perú"; GUEVARA, Ramiro y CABALLERO, Pablo. "Armonización de Impuestos a la Renta en la Comunidad Andina. Una visión Boliviana"; LEWIN FIGUEROA, Alfredo y ALFONSO HOSTIOS, Luz. "La Decisión N° 578 y el Impuesto sobre la Renta en Colombia"; HOLGUIN ESPINEL, César. "La Decisión N° 578 de la Comunidad Andina en el Entorno de la Legislación Tributaria Ecuatoriana"; todos ellos en: *Armonización Tributaria Implicancias en el Perú de CDIs y Otros Convenios, Enfoque Internacional*, N° 3, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, diciembre de 2004, 55 págs.

(31) RUBIO GUERRERO, Juan José. Op. Cit., pág. 63.

(32) RUBIO GUERRERO, Juan José. Op. Cit., pág. 64.

(33) Al respecto, el párrafo 7 de los Comentarios al artículo 1° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE señala que "(el principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales." En: COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión Abreviada al 15 de Julio de 2005, IEF, Madrid, 2006, pág. 52.

(34) SERRANO ANTÓN, Fernando. "Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación". EN: *Fiscalidad Internacional*, CEF, 3° ed., 2007, pág. 258.

(35) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi Editorial, 1997, pág. 46.

(36) Cfr. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit.

(37) A la que muchos autores todavía aluden como "reparto del poder tributario para garantizar la supresión de la doble imposición".

TOS<sup>(38)</sup>, 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 conlleven 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 las 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 para los fines del EP<sup>(39)</sup>.
  - (iv) Se establecen métodos para evitar o atenuar la doble imposición en el Estado de residencia: Como lo explicáramos, 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).<sup>(40)</sup>
- Dichas reglas, a las que enmarcaríamos 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 de 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*”<sup>(41)</sup>.

Es por ello que autores como CALDERÓN y MARTÍN aprecian una tendencia creciente a instrumentar el MOCDE y los CDI celebrados en el mundo, no solo como un mecanismo de reparto de Facultad de Imposición sino también “... como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación... de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación interna aplicable a la materia”<sup>(42)</sup>. En buena cuenta, a fin de coordinar las legislaciones tributarias de los Estados contratantes, los CDI buscan “... reducir el concurso impositivo... toman(do) como objeto mediato el propio derecho tributario (interno) de cada uno de los Estados contratantes, en cuanto al tratamiento de las categorías de renta previstas en su ámbito de aplicación, que corresponden a la incidencia de determinados impuestos cobrados internamente”<sup>(43)</sup>.

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”<sup>(44)</sup>. 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 lle-

var 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 Derecho Tributario Internacional, los 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, solo en cuanto a las rentas y tributos discriminados en ellas”<sup>(45)</sup>.

Entonces, de lo que se trata es de una limitación, por lo cual es aplicable la legislación interna de cada Estado siempre y cuando se respete las normas del CDI y las finalidades de las mismas. En este punto, cabe referir que del conjunto de las reglas del MOCDE, el texto del artículo 7° referido a los Beneficios Empresariales se presta a muchas controversias; aunque la doctrina mayoritaria entiende que no constituye una nueva prestación tributaria (Al respecto, CALDERÓN ha recalcado que ese artículo 7° del MOCDE “... no tiene carácter constitutivo de una obligación tributaria inexistente en el derecho interno del Estado de ubicación del EP; es decir, el régimen fiscal que el artículo 7° establece respecto de los EP sólo resulta aplicable en la medida en que la ley fiscal interna de tal Estado contemple en su hecho imponible el

(38) BUSTOS BUIZA, José Antonio. *Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición*. EN: Cuadernos IEF, N° 9, 2001, pág. 14.

(39) El Modelo Peruano y el CDI celebrado con Chile, como veremos después, hablan de que esos gastos deben ser “necesarios” para los fines del EP.

(40) Al respecto ver: MONTESTRUQUE ROSAS, Karina. “Los Métodos para evitar la Doble Imposición en los Convenios suscritos por el Perú”. EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 209, junio de 2005, págs. 13 a 16.

(41) CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMENES, Adolfo, “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación”. EN: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005, pág. 29.

(42) Loc. Cit.

(43) TAVEIRA TORRES, Heleno. “El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional”. EN: PISTONE, Pascuale y TAVEIRA, Heleno. *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2005, pág. 880.

(44) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La tributación de los beneficios empresariales”. EN: GODOY, Juan Pablo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, pág. 159.

(45) TAVEIRA TORRES, Heleno. Op. Cit., pág. 880.

*gravamen de las rentas atribuibles al EP de acuerdo con el convenio*<sup>(46)</sup>.

En buena cuenta, la existencia de los límites negativos y positivos descritos no debe llevar a transpolar directamente los alcances de los CDI a las reglas propias del Derecho Interno, pues como ha señalado VOGEL, “(l)as reglas de los convenios tributarios suponen que los Estados contratantes gravan de acuerdo a su propia ley; a diferencia de las reglas del derecho internacional privado, las reglas del Convenio no se encuentran dirigidas a la aplicación de la ley extranjera. Más bien, las reglas del Convenio, aseguran que se evite la doble tributación, limitando el contenido de la ley tributaria de ambos Estados contratantes; en otras palabras, la consecuencia legal derivada de la aplicación de las normas del Convenio alteran la ley interna, ya sea excluyendo la aplicación de las provisiones correspondientes al pago de tributos donde ésta no hubiera podido ser aplicada, o por exigir a uno o a ambos Estados que permitan un crédito contra su impuesto interno por los tributos pagados en el otro Estado.”<sup>(47)</sup>

Asimismo, el referido autor señala que “(l)os convenios tributarios, a diferencia de las reglas de conflicto del derecho privado internacional, no hacen frente al problema de elegir entre la aplicación de la ley interna y la ley extranjera. En vez de ello, ellos reconocen que cada Estado contratante aplique su propia ley y luego ellos limitan la aplicación de la ley del Estado contratante”<sup>(48)</sup>.

En ese sentido, debe tomarse en cuenta que por las características propias de los CDI<sup>(49)</sup>, 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 o interpretación inadecuada.<sup>(50)</sup> Es por ello que ante la presencia de un CDI, la aplicación e interpretación de la legislación interna debe realizarse atendiendo a 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 competen-

cia, 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”<sup>(51)</sup>.

Por lo antes expuesto cabe afirmarse que cada Estado debe promover un proceso de armonización de sus respectivos sistemas jurídicos internos con los CDI, lo que no quiere decir que dicho Tratado se convierta en “norma programática interna” sino que desde el momento en que entra en vigencia en los Estados contratantes, las relaciones tributarias que surjan entre un residente de uno de los Estados contratantes con el otro Estado “... pasan a ser regidas “acumulativamente” por las normas de derecho interno y por las reglas convencionales”<sup>(52)</sup>.

En buena cuenta, su aplicación deberá realizarse dentro de los cauces del Derecho existente en ese Estado: aplicación directa por la Administración Tributaria, recojo de sus alcances por la jurisprudencia administrativa o jurisdiccional o, de darse el caso, incorporación de disposiciones normativas sustanciales o de procedimiento para fomentar

los fines del CDI. A tal efecto, como ha señalado TAVEIRA, “*debe entenderse por <aplicación del convenio> las intensas actividades desarrolladas por las autoridades públicas de los respectivos Estados contratantes (administrativas o judiciales) destinadas a hacer valer el contenido normativo del convenio ante los residentes de uno u otro Estado contratante, mediante la constitución de normas individuales y concretas informadas con su contenido en la continuidad del proceso de positivización del derecho*”<sup>(53)</sup>.

Como contraparte, como ocurre con cualquier disposición de un tratado internacional cuando es considerado como norma jurídica vigente al interior del Estado, los residentes de ambos Estados contratantes, al hacer uso de los alcances de las cláusulas del CDI han de reclamar la aplicación de sus beneficios, en base a que gozan de un derecho subjetivo público plenamente aplicable de acuerdo a lo dispuesto en el CDI –en algunos casos más ventajoso que el que hubiera existido de no mediar ese Tratado.<sup>(54)</sup> En tanto derecho subjetivo público pasa a ser uno “... esgrimible por antonomasia frente al Estado y no frente a otros órganos o personas”<sup>(55)</sup>.

En tal sentido, durante la vigencia del CDI son los residentes quienes “... pasan a tener el derecho subjetivo públi-

(46) CALDERO CARREÑO, Juan José. Op. Cit., pág. 179.

(47) VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 20. Traducción libre.

(48) VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 26. Traducción libre.

(49) GARCÍA NOVOA señala que “(l)os CDI, en cuanto tratado, tienen una innegable proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que en cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización”. Ver: “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”. EN: GODOY, Juan Pablo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, págs. 8 a 9.

(50) Al respecto de las relaciones entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, cabe señalar que las posiciones se dividen bajo la doctrina dualista (la cual considera que el ordenamiento jurídico internacional y los ordenamientos jurídicos internos son dos sistemas que se mueven en planos que marchan de manera paralela, por lo que no existe conflicto entre ellos y uno no puede primar sobre el otro), la doctrina monista (sostiene que ambos ordenamientos forman parte de un mismo sistema jurídico, por lo que sus normas interactúan y en algunos casos entran en conflicto; dichos conflictos se resuelven en su mayoría a favor del Derecho Internacional) y las doctrinas conciliadoras. Es en estas últimas doctrinas que consideramos que los CDI tienen una mejor explicación, ya que “(e)stas doctrinas reconocen entre el derecho internacional y el derecho interno una relación de coordinación jerárquica bajo un orden jurídico común... En el mismo sentido, De Luna postula que tanto el Derecho Internacional como los ordenamientos nacionales se encuentran subordinados al bien común internacional... no hablan de subordinación del Derecho interno al Derecho internacional, ni de delegación de éste a favor de aquél, sino de coordinación entre uno y otro sobre la base de normas superiores, que serían precisamente las del Derecho Natural”. EN: NOVAK TALAVERA, Fabián y GARCÍA-CORROCHANO MOYANO, Luis. *Derecho Internacional Público*. Tomo I. PUCP, 2003, págs. 540 a 548.

(51) TAVEIRA TORRES, Heleno. Op. Cit., pág. 885.

(52) Loc. Cit.

(53) Loc. Cit.

(54) Cf. Sentencia del TC peruano recaída en el Expediente N° 1417-2005-PA/TC; y, ESTRADA, Alexei Julio. *La teoría de los derechos públicos subjetivos en la obra de Georg Jellinek*. Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, Bogotá, 1997, 91 págs.

(55) CONTESSÉ SINGH. “El derecho de acceso a la información y el sistema jurídico chileno”. EN: <http://www.cajpe.org.pe/NUEVODDHH/ch-contesse.pdf>, pág. 6.

co sobre el tratamiento previsto en aquel instrumento porque sus cláusulas, cuyo objeto son las respectivas normas internas de los Estados contratantes (por integración) les facultan determinados privilegios, ante la eliminación o reducción de los concursos impositivos”<sup>(56)</sup>.

## 2 La noción de EP en los CDI celebrados por el Perú y en el régimen normativo del IR peruano

### a) Distinta funcionalidad y diferente alcance

Conforme hemos podido ir notando, y precisaremos más claramente en los siguientes acápite referidos al caso peruano, el concepto de EP se usa en un CDI con finalidad distinta a la que pueda utilizarse en la legislación interna de cada Estado contratante.

Por lo general, en el caso de las rentas empresariales, la noción de EP establecida en un CDI sirve fundamentalmente para establecer si el sujeto residente en un Estado contratante puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente, posición también optada por el MOCDE.

Efectivamente, en el caso concreto de los rendimientos derivados de la mayoría de actividades empresariales, el MOCDE establece que cuando son obtenidos sin mediación de EP en el Estado de la fuente, se otorga al Estado de residencia la competencia exclusiva para gravar esas rentas. Al contrario, con la configuración del EP en el Estado de la fuente, este asume la Facultad de Imposición pero sólo respecto de los Beneficios Empresariales que se le pueda atribuir a dicho EP; es decir, no basta con que se configure un EP, sino que los beneficios respecto de los que se puede gravar sean efectivamente imputados a dicha entidad<sup>(57)</sup>. Lo señalado se aplica a los beneficios empresariales distintos a alguno de los regulados separadamente en el propio CDI, siempre que no se esté frente al supuesto regulado en el artículo 9° del MOCDE referido a las empresas asociadas que contratan bajo condiciones no acordes al principio de plena competencia<sup>(58)</sup>.

Como se ve, en materia de CDI basados en el MOCDE, la definición de EP

acaba siendo un concepto acordado para determinar a cuál de los Estados contratantes les corresponderá gravar los beneficios y para decidir si un Estado tiene jurisdicción bajo el Derecho Internacional Tributario a gravar las operaciones de un SND que realice actividades en su país. De hecho en el Comentario N° 1 al artículo 5° del MOCDE se señala que “(e)l concepto de EP se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar las utilidades de una empresa del otro Estado contratante”<sup>(59)</sup>. En el mismo sentido, VOGEL indica que, “(l)a principal utilidad del concepto de EP es para determinar el derecho de un Estado contratante para gravar las rentas de una empresa del otro Estado contratante”<sup>(60)</sup>.

En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN señala que “(l)a principal consecuencia de la tenencia de un establecimiento permanente de una sociedad extranjera es la competencia que tendrá el Estado de la fuente, o Estado en el que se encuentra el Establecimiento Permanente, para gravar las rentas empresariales obtenidas a través del mismo”<sup>(61)</sup>.

En este punto, debe tenerse en cuen-

ta que el concepto de EP es tomado por el Derecho Tributario Internacional del seno del Derecho Interno<sup>(62)</sup>, en el que tiene como función considerar a un determinado SND como domiciliado respecto de su renta de fuente interna y colocarlo en la misma situación que los residentes por tener una presencia suficientemente sustancial y permanente en el Estado de la fuente. Es por ello que, “la retención se configura como el mecanismo principal para hacer efectiva la exacción del impuesto de contribuyentes sin establecimiento permanente, de modo que no tengan que soportar ninguna exigencia formal adicional”<sup>(63)</sup>.

A partir de esta última idea, es que también puede considerarse que en la legislación interna del Estado contratante, la noción de EP normalmente sirve para establecer el modelo de administración de gravamen, esto es si se aplica el modelo conglobante (cuando es considerado como EP), o el modelo analítico o de retención en fuente (cuando no lo es).

Ahora bien, los alcances de la noción de EP para efectos del Derecho Tributario Internacional se fueron configurando inicialmente de manera restric-

(56) TAVEIRA TORRES, Heleno. Op. Cit., pág. 887. Es por tales privilegios que es necesario que dichos sujetos prueben fehacientemente que son considerados como Residentes por los Estados contratantes, lo que normalmente se suele establecer por medio de un Certificado de Residencia Fiscal emitido por la Administración Tributaria del Estado contratante que corresponda a la residencia del SND.

(57) Al respecto, es pertinente citar a VOGEL que señala que “...when an enterprise carries on business through a permanent establishment in another State that State may tax the profits of the enterprise but only so much of them as is attributable to the permanent establishment; in other words that the right to tax does not extend to profits that the enterprise may derive from that State otherwise than through the permanent establishment. This is a question on which there may be differences of view. Some countries have taken the view that when a foreign enterprise has set up a permanent establishment within their territory it has brought itself within their fiscal jurisdiction to such a degree that they can properly tax all profits that the enterprise derives from their territory, whether the profits come from the permanent establishment or from other activities in that territory. But its thought that it is preferable to adopt the principle contained in the second sentence of paragraph 1, namely that the test that business profits should not be taxed unless there is a permanent establishment is one that should properly be applied not to the enterprise itself but to its profits...the fiscal authorities of that country should look at the separate sources of profit that the enterprise derives from their country and should apply to each the permanent establishment test.”. VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 402.

(58) Cf. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., págs. 149 a 152. Al respecto, VOGEL señala: “(t)he Art. 7. provides the basic rule and deals with the determination of a permanent establishment’s profits...Consequently, Art. 7 does not apply to business relationships between a permanent establishment and legally independent enterprises ‘associated’ within the meaning that term has under Art. 9 OECD MC with the enterprise to which the permanent establishment belongs” (VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 401).

(59) Cf. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., pág. 89.

(60) VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 280 (Traducción Libre: “The main use of the concept of a permanent establishment is to determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting State”).

(61) SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes”. EN: *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., pág. 168.

(62) SERRANO ANTÓN señala que el concepto de EP aparece por primera vez en el Derecho Alemán en el Código Industrial Prusiano del siglo XIX y posteriormente es incorporado en 1869 a la Ley Tributaria Prusiana. Cf. SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los Aspectos Fiscales Internacionales ...”. Op. Cit., pág. 163.

(63) MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego. “Obligaciones formales y gestión tributaria de los No Residentes”. EN: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2da ed., IEF, Madrid, 2004, pág. 405.

tiva. Efectivamente, debido a las distintas funcionalidades y la tensión lógica existente entre los distintos países durante una negociación de CDI, en una primera etapa del siglo XX la noción de EP consignada en el MOCDE y en los Tratados celebrados por los distintos países centrales tendía a la precisión terminológica, y más cuando se trataba de negociaciones con países periféricos (importadores de capital), a diferencia de lo que ocurría en las legislaciones nacionales. Efectivamente, VOGEL había señalado que “(l)as leyes internas tienden a ampliar las condiciones para considerar que existe un Establecimiento Permanente, para extender al máximo la aplicación de la normativa fiscal nacional. Al contrario, el concepto de Establecimiento Permanente empleado en las leyes fiscales internacionales es más estrecho”<sup>(64)</sup>.

Empero, como señala SERRANO ANTÓN, actualmente la tendencia ha cambiado en dos sentidos: (i) Aunque los países periféricos han aceptado el concepto de EP de la OCDE, han tratado de expandir la lista de actividades que comprende dicho término, salvo cuando limita el principio de imposición en la fuente; (ii) estos países, y algunos de los países centrales, hacen hincapié en que la manera de hacer negocios de hoy y los medios de comunicación actuales han convertido en obsoletos algunos de los requisitos que la OCDE establece para la determinación del EP<sup>(65)</sup>. Como consecuencia de ello, muchos CDI celebrados en el último tiempo tienden a incorporar muchos más elementos para determinar un EP, la jurisprudencia tributaria comparada –y en algo el propio Comité de Asuntos Fiscales de OCDE– tiende a precisar expansivamente los alcances del EP; y el Modelo de Convenio de la ONU “... ensancha el ámbito de aplicación de la definición de la OCDE sobre establecimiento permanente, con lo que se expande el principio de imposición del Estado de la fuente, si bien es cierto que se consigue también el mismo resultado alterando el sistema de determinación de la base imponible de los establecimientos”<sup>(66)</sup>.

Como consecuencia de estos procesos que marchan en paralelo, es posible que en varios Estados –dada su falta de políticas internas de un tratamiento agresivo frente a la inversión extranjera y,

por que no decirlo, por comodidad administrativa descargada en los Agentes de Retención–, tienden a mantener en su legislación interna nociones de EP más restringidas a las establecidas en los CDI, lo cual resulta inadecuado con miras a la búsqueda de la razonabilidad tributaria, según como veremos en adelante.

### **b) Los establecimientos permanentes según el Régimen normativo del IR**

#### *b.1) Manera de tributar de los EP según la legislación peruana*

Nuestra LIR combina los principios subjetivos y objetivos antes mencionados, optando por el criterio de domicilio (artículo 6° de la LIR) y el criterio de fuente (artículo 9° de la LIR), respectivamente. Independientemente del domicilio, se encontrará gravado con el IR las operaciones que califiquen –conforme al artículo 9° señalado– como rentas de fuente peruana.

En ese sentido, para los SND en el Perú se aplica el principio de territorialidad, de modo que tales sujetos solo tributan por las rentas originadas que fueran consideradas de fuente peruana conforme a la LIR.

Ahora bien, en relación a la recaudación del gravamen sobre los SND, se ha establecido dos diseños coordinados:

- **El Modelo Conglobante:** Se aplica cuando el SND actúa generando rentas de fuente nacional directamente a través de un EP configurado conforme a las reglas del Régimen normativo del IR. En este caso, el EP debe pagar el tributo y cumplir todas

las obligaciones formales exigidas a los sujetos domiciliados, y el IR se estructura como uno de periodicidad anual pues el gravamen se calcula sobre todas las rentas de fuente nacional obtenidas durante el ejercicio bajo el mismo esquema aplicable a los sujetos domiciliados.

En el caso peruano, conforme al inciso e) del artículo 7° de la LIR, se consideran domiciliadas en el Perú las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de SND en el país, condición que alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana (en adelante “EP según el RLIR”).

Conforme a ello, y tomando en cuenta lo señalado en el inciso h) del artículo 14° de la LIR, el EP según el RLIR deberá cumplir con los deberes formales de inscripción en el RUC<sup>(67)</sup>, emisión de comprobantes de pago conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>(68)</sup>, llevanza de los Libros y Registros vinculados a asuntos tributarios, entre otros; asimismo, deberá determinar y pagar su IR anualmente, conforme a lo establecido en el artículo 55° de la LIR, y realizar los pagos a cuenta de dicho impuesto conforme al artículo 85° y siguientes de la misma Ley. Conforme a ello, el cliente sujeto Domiciliado en el Perú ya no deberá practicar la retención contemplada en el artículo 76° de la propia LIR. Por otra parte, se encontraría afecto al Impuesto General a las Ventas (IGV)<sup>(69)</sup> y al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)<sup>(70)</sup>.

(64) VOGEL, Klaus. Op. Cit., pág. 280

(65) SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los Aspectos Fiscales Internacionales...”. Op. Cit., pág. 176.

(66) Loc. Cit.

(67) De acuerdo al artículo 1° de la Ley del Registro Único de Contribuyentes (Dec. Leg. N° 943), deben inscribirse en el RUC todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que sean contribuyentes de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes. Al respecto, el artículo 2° de la norma reglamentaria de dicha Ley (R. de S. N° 210-2004/SUNAT) señala que los sujetos indicados en su Anexo N° 1 que adquieran la condición de contribuyentes de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT deberán inscribirse en el RUC. En el numeral 12 de dicho Anexo se señala que debe inscribirse la sucursal constituida en el Perú perteneciente a una sociedad extranjera o EP de un SND, y en el numeral 24 del mismo se señala a la Oficina de Representación de un SND (sólo para el caso de la sucursal se requiere escritura pública de su constitución inscrita en Registros Públicos, mientras que para las otras entidades sólo se exige Poder inscrito en dicho Registro).

(68) De acuerdo al artículo 1° de la Ley de Comprobantes de Pago (Decreto Ley N° 25632) están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos. Debe entenderse como obligados a todos aquéllos inscritos en el RUC. Las disposiciones reglamentarias correspondientes se encuentran en la R. de S. N° 007-99/SUNAT.

(69) El artículo 9° de la Ley del IGV e ISC (en adelante LIGV), señala que son sujetos del IGV en calidad de contribuyentes las personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial; dicho cuerpo normativo no hace distinciones de si se trata de un EP de un SND o un Sujeto Domiciliado, por lo cual le alcanzaría a este último dicha obligación.

- **El Modelo Analítico:** Se aplica a los SND que obtienen rentas de fuente nacional pero que no llegan a ser considerados como EP para efectos de la legislación nacional. En este caso, ante la falta de relación efectiva entre la Administración Tributaria nacional y esos sujetos, se establece un régimen impositivo en base al establecimiento de retenciones en la fuente por parte del comprador o usuario que se encuentra domiciliado en el país (en adelante “Agente de Retención”). Con ello, el IR del SND se aplica de manera aislada por el tipo de renta de fuente nacional obtenida, de forma que el impuesto se convierte en uno de realización inmediata.

En concreto, en el Perú el Agente de Retención deberá practicar la retención contemplada en el artículo 76° de la propia LIR, y en algunos casos pagará directamente el impuesto que tuvo que retener y se reparará dicho monto. Empero, además, este modelo permite que el propio SND –cuando el mecanismo de la retención falle o no fuera posible aplicarlo<sup>(71)</sup>– proceda a practicar el pago correspondiente de manera directa. Así, los SND tributan por su renta de fuente peruana y, en la mayoría de los casos, lo hacen de manera indirecta a través de la retención por parte del Agente de Retención, pero también existen casos en que la retención no llega a producirse, lo cual no significa que el SND no deba efectuar el pago del IR, ya que al no poder hacerlo de manera indirecta debe él mismo determinar, declarar y pagarlo directamente.

Efectivamente, pese a que el citado artículo 76° de la LIR indica que la retención se hará “con carácter definitivo”, el artículo 14° de esa Ley establece que entre los contribuyentes del IR se encuentran las personas jurídicas, entendiendo como tales en el inciso f) –entre otros– a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

En tal sentido, no ocurrida la retención por efecto de no actuación del Agente de Retención o por falta de previsión normativa<sup>(72)</sup>, el SND de-

berá por propia voluntad cumplir con la obligación tributaria. Para ello, la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la R. de S. N° 002-2008/SUNAT (que establece las disposiciones formales para la presentación de la Declaración Jurada Anual del IR correspondiente al ejercicio 2007) señala que los SND que obtengan rentas de fuente peruana, sobre las cuales no se hubiere realizado la retención del IR en la fuente deberán realizar el pago del Impuesto no retenido mediante el formulario preimpreso N° 1073, consignando el código de tributo 3061 – Renta No domiciliados por Cuenta Propia y el período correspondiente al mes en que procedía la retención. En ese orden de ideas, cuando el SND con el que contrata el Agente de Retención configura un supuesto de EP según el RLIR, la obligación de retener desaparece para tal agente, incluso cuando el EP no se haya inscrito en el RUC. Además, el Sujeto Domiciliado no podría reconocer el gasto que haya efectuado en la operación con dicho EP según el RLIR mientras no cuente con el respectivo comprobante de pago (en adelante “CP”) emitido conforme a las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago (en aplicación del inciso j) del artículo 44° de la LIR).

En relación a este último supuesto, consideramos que, en principio, el Sujeto Domiciliado tendría que exigirle al SND que se inscribiera en el RUC y le emita un CP de acuerdo a nuestra legislación; pero consideramos que nada obsta a que el Estado –bajo la debida cobertura del Principio de Reserva de Ley– establezca

una obligación a los Sujetos Domiciliados de comunicar la existencia de tales EP según la LIR para efectos de que proceda a inscribirla de oficio en el RUC, fundamentando tal obligación en el Deber de Contribuir al Financiamiento Estatal, en su faceta de Deber de Colaboración Tributaria, que ha sido recogida por nuestro Tribunal Constitucional (en adelante “TC”) en numerosas Sentencias<sup>(73)</sup>.

#### b.2) La Noción de EP en el Régimen normativo del IR

En relación a la condición de domiciliados para las personas jurídicas, nuestra Ley opta tanto por los criterios de constitución (*incorporation*) conforme se aprecia del inciso d) del artículo 7° de la LIR; y una mezcla de los criterios de domicilio real y dirección efectiva<sup>(74)</sup>, para lo cual establece que la condición de domiciliados alcanza a los EP, sucursales y agencias en el Perú de personas jurídicas no residentes en el país<sup>(75)</sup>, de acuerdo a alguno de los supuestos señalados en el artículo 3° del RLIR.

Es preciso señalar que el tratamiento del EP según el RLIR es deficiente e insuficiente, a diferencia de la tendencia mundial que hemos señalado en el acápite II.1 anterior.

Respecto a la técnica legislativa, cabe señalar que ésta es deficiente por la contradicción entre lo señalado en el citado inciso e) del artículo 7° y el segundo párrafo del artículo 6° de la LIR respecto a lo que se considera como EP. Efectivamente, de la interpretación conjunta de ambas normas, podría concluirse que: (i) el artículo 6° entiende al EP de manera restrictiva, diferenciándolo de las sucursales y agencias, mientras que el artículo 7° señala como género al EP, y a

(70) Conforme al artículo 2° de la Ley del ITAN (Ley N° 28424), y su norma reglamentaria, se establece que son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del IR al primero de enero de cada año, incluyendo las sucursales, agencias y demás EP en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior (SND).

(71) Ello podría ocurrir cuando las transacciones se realizan con Personas Naturales sin negocio que, conforme al artículo 76° de la LIR, también se encuentran obligadas a realizar la retención, pero que en términos prácticos pueden ser de difícil control.

(72) Caso del SND que genera rentas de fuente peruana con ocasión de una relación contractual con otro SND.

(73) En efecto, mediante la Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC y otros, el TC ha señalado que en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva, puede exigir a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria a que colaboren con las finalidades de la Administración Tributaria de fiscalizar y detectar el fraude tributario, siempre que se realice dentro de los márgenes de razonabilidad y proporcionalidad.

(74) Ello se desprende del texto del artículo 6° de la LIR, cuando señala que “se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución, ni la ubicación de la fuente productora”.

(75) Si bien nuestra norma hace referencia a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, hemos señalado el término de no residentes, no sólo por ser el concepto mayoritario que maneja la doctrina, sino también para evitar confusiones por la redacción de la norma, la cual explicaremos más adelante.

las sucursales y agencias como sus especies; y, (ii) el artículo 6° entiende que el EP es un No Domiciliado y es gravado por sus rentas de fuente peruana, mientras que el artículo 7° establece que el EP es Domiciliado pero solo respecto a sus rentas de fuente peruana.

Desde nuestra perspectiva, no solo por un tema conceptual sino también lógico, hay que entender que lo señalado en el artículo 7° de la LIR es lo que corresponde aplicar. A su vez, debemos señalar que la incorrecta redacción de la Ley lleva a confusión respecto del concepto de sucursal y agencia, por lo que debe de modificarse tal redacción a fin de que se reconozca que entre todos estos términos no existe en realidad una diferencia conceptual<sup>(76)</sup>.

Asimismo, es jurídicamente inválido que la definición de los EP se encuentre establecida en el RLIR, ya que ello puede acarrear un problema de violación al Principio de Reserva de Ley conforme a la configuración que de él ha hecho el TC, máxime si ni siquiera hay en la LIR una norma general de lo que debe entenderse por EP, ni mucho menos hay una expresa derivación a la norma reglamentaria para que lo defina y desarrolle. Tómese en cuenta que dichos argumentos podrían ser usados por un SND para evitar las obligaciones tributarias conforme al principio de conglomeramiento al que nos hemos referido.

Por otra parte, nuestra regulación sobre la configuración del EP es insuficiente frente a las actuales operaciones internacionales y a la generación de rentas dentro de una economía globalizada, e incluso su estructura de fondo no ha sido modificada desde su versión original que dataría de la década de los ochenta.

Ahora bien, el artículo 3° del RLIR establece que constituye EP distinto a las sucursales o agencias:

1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior; constituyendo EP los centros administrativos, oficinas, fábricas, talleres, lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales –este podría ser considerado como un inten-

to de concepto general para determinar un EP–.

2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas. Asimismo, se considera que se configura un EP cuando una empresa constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, y dicho representante realice más del 80 por ciento de sus actividades en nombre de tal empresa. También se considera que existe un EP cuando medie un contrato de agencia que implica la existencia de las características de dicha entidad según lo señalado en la norma reglamentaria.
3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.

Estos dos últimos criterios podrían ser considerados como conceptos acordes a la cláusula de Agente recogida por el MOCDE y la doctrina tributaria internacional.

Cabe mencionar que la referida norma reglamentaria señala que no se configura un EP por la sola realización de actividades preparatorias o accesorias, ni por la sola existencia de una vinculación societaria entre el SND y el Sujeto Domiciliado (en este último caso, salvo que se presente alguno de los supuestos anteriormente mencionados de configuración de EP).

Ahora bien, en relación a los términos utilizados por nuestra legislación para la regulación de los EP, nos unimos a la posición de GILDEMEISTER quien considera que no es acertado señalar “la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad”, ni emplear los términos “empresa” y “sociedad”; ello debido a que el concepto de dichos térmi-

nos es muy variado por lo que podría llevar a confusión.<sup>(77)</sup> Asimismo, debe tomarse en cuenta que hay ciertos tipos de entidades que difícilmente cabrían dentro de los términos antes señalados, pero sin embargo configurarían un EP de acuerdo a la finalidad de nuestra norma y a los criterios del Derecho Internacional –entre ellos tenemos a los fideicomisos, contratos asociativos, entre otros–.

Por otra parte, en relación a los supuestos de EP establecidos en el RLIR, se ha dicho que todos estos se encuentran supeditados a que se cumplan con las características indicadas en la definición general, lo que es una importante diferencia frente a lo establecido en el artículo 5° del MOCDE, del Modelo Peruano, del CDI celebrado con Chile (en adelante “CDI-Chile”) y del CDI celebrado con Canadá (en adelante “CDI-Canadá”), cuyo apartado segundo, al indicar que la expresión EP comprende “en especial” las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, etc., no constituye un listado limitativo como ocurre en nuestra legislación interna, sino que deja abierta la posibilidad de que a futuro existan nuevas formas de EP<sup>(78)</sup>.

Ahora bien, en el caso concreto del primer supuesto de EP de nuestro RLIR, cabe señalar que el criterio de “fijeza” (establecido geográficamente en el territorio) no ayuda lo suficiente para tal fin, y menos aún con las actuales operaciones internacionales en las que no existe una estructura física fija ubicada en el país para desarrollar su actividad (entre ellos, la explotación de recursos biológicos mediante barcos factorías que se encuentran alrededor de las plataformas continentales, los servicios prestados a través de personas naturales y el comercio electrónico).

Los otros dos supuestos resultan ser menos abstractos, aun cuando el término de “habitualidad” es sumamente subjetivo, debido a que dependiendo del caso concreto y del tipo de operación se podría analizar cuando es que nos encontramos ante un supuesto de habitualidad que conlleve la configuración de un EP. No obstante ello, consideramos que para efectos de simplificación y de mayor seguridad jurídica se debería estable-

(76) Cf. GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. “Breves Comentarios al Modelo Peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile”. EN: Revista *Análisis Tributario*, N° 162, julio de 2001, pág. 20.

(77) Cf. GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. Op. Cit., pág. 19.

(78) Cf. GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. Op. Cit., pág. 20.

cer una presunción de habitualidad, con la posibilidad de probanza en contrario.

Con ello no queremos insinuar que sólo se deberían establecer en forma concreta criterios o elementos objetivos que determinen que una entidad, persona o negocio tenga la naturaleza de EP según el RLIR, ya que somos de la opinión que ello implicaría calificar de manera inadecuada muchas estructuras dado que en vista de la variedad de contratos (elementos sumamente técnicos en muchas operaciones) y el constante cambio de la realidad, entre otros factores, sería muy difícil ponernos en todas las situaciones y, además, en la mayor parte de los supuestos dependerá de una calificación en cada caso en concreto.

Es por ello que nuestra propuesta respecto de este punto es llamar la atención sobre la necesidad de que la Administración Tributaria nacional y el Tribunal Fiscal, cuando ocurra la oportunidad de su intervención en una consulta institucional o en la vía contencioso-tributaria, vayan señalando criterios o elementos que coadyuven a desarrollar la definición de EP. Pero antes, y a la par de dicha labor, se debería hacer una revisión y adecuación de nuestra normatividad sobre EP y las operaciones modernas, sin que ello implique establecer definiciones concretas o listas taxativas, sino a través de criterios interpretativos recogidos por el Derecho Tributario Internacional y la incorporación de ciertas normas que permitan adecuar nuestra legislación a la tendencia económica actual. Entre las fuentes de interpretación que deberían tomarse en cuenta para tal labor, se encuentra los Comentarios al MOCDE.<sup>(79)</sup>

Para efectos del caso de las sucursales, en estricto no se requerirá que se cumpla con las características sustanciales señaladas en el artículo 3° del RLIR para considerarla como EP, sino que bastará que se encuentre constituida como tal de acuerdo a nuestra Ley General de Sociedades. En el caso de las agencias y de otros tipos de EP no hay regulación respecto de cómo surgirían en el país de acuerdo al derecho mercantil, ya que se trata de ficciones fiscales con el propósito de determinar que dichas entidades tengan la condición de domiciliados y tributen de manera directa por todas sus rentas de fuente peruana, a fin de equiparar su situación a la de los demás Sujetos Domiciliados.

De otro lado, ocurre que no hay claridad normativa respecto a cuál es el momento en que el SND deba ser considerado como EP, esto es tener la aptitud para inscribirse en el RUC, con lo que también habrá dificultad práctica para que el Agente de Retención determine hasta cuándo ha de practicar la retención correspondiente. Ello porque la determinación de la condición de EP conforme al RLIR es *ex-post* de la realización de sus actividades en las que se verifique las características sustanciales detalladas en el RLIR para obtener tal condición.

Sin embargo, es claro que legalmente no hay ningún obstáculo para que desde el inicio de su actividad que genera renta de fuente peruana –enmarcada en lo señalado en el artículo 3° del RLIR–, el SND solicite a la Administración Tributaria nacional el registro en el RUC como un EP y por consiguiente se encuentre obligado a cumplir con todas las exigencias tributarias ya señaladas. Lo dicho se desprende del análisis sistemático de lo señalado en el artículo 2° de la Ley del RUC y el inciso g) del artículo 3° de su Reglamento.

Es más, de acuerdo al texto de nuestro Régimen normativo del IR, que es muy similar al MOCDE, debería interpretarse que si bien las características que configuran un EP se determinarían mucho después de iniciada su actividad, ello no obsta a que los efectos de su condición de domiciliado se deban retrotraer al primer día en que se habría configurado como EP. Es por ello que resulta recomendable que el SND realice un análisis previo de sus proyectos a fin de que evalúe la posibilidad de solicitar la inscripción en el RUC lo más pronto posible, cuanto menos al momento en que inicie actividades como un EP por medio de un lugar fijo de negocios, lo que ocurriría desde que se prepara en el lugar de negocios las actividades a las que este servirá permanentemente, lo

que no ocurriría durante el periodo de tiempo dedicado a la instalación de ese lugar fijo cuando es sustancialmente extenso<sup>(80)</sup>.

Además de lo antes expuesto, y más importante aún, no sólo debe observarse las contingencias que tendría el SND por el incumplimiento de las obligaciones tributarias a partir de que se configure como un EP según el RLIR en el país, sino que debe prestarse especial atención a los sujetos domiciliados que realicen operaciones con ellos; ya que, como hemos expuesto en las líneas anteriores, el Sujeto Domiciliado sólo está obligado a realizar la retención a los SND cuando no califiquen como EP según el RLIR, situación que él mismo debe verificar efectivamente.

### **c) El establecimiento permanente y los beneficios empresariales en los CDI celebrados por el Perú**

En el marco de un CDI vigente, cuando una empresa residente en un Estado contratante realiza actividades empresariales en el otro Estado contratante, para que éste grave los beneficios de dicha empresa debe resolver primero la cuestión sobre la configuración de un EP en su territorio y, de ser ello afirmativo, en segundo lugar habrá que preguntarse de todas las utilidades y rentas que genere dicha entidad, cuáles son los beneficios por los que debe tributar.

En el caso peruano, la primera pregunta debe resolverse con cargo a lo señalado en el artículo 5° de los CDI vigentes en el Perú<sup>(81)</sup>. A su vez, el artículo 7° de dichos CDI señala las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta, salvo cuando se aplique el artículo 9° que “...*contiene las normas para determinar las utilidades de una empresa de un Estado contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado contratante, cuando las dos empresas pertenecen al mismo*

(79) Usamos aquí los Comentarios al MOCDE como doctrina jurídica, dejando de lado la discusión sobre los alcances interpretativos de los mismos para los países miembros y no miembros de la OCDE, sobre lo que puede consultarse GARCÍA NOVOA, César. “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, EN: GODOY, Juan Pablo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, págs. 28 a 65.

(80) Tal es también la interpretación que se señala en los Comentarios al MOCDE respecto a la configuración del EP para los efectos de dicho documento. Cf. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., pág. 95. Por otra parte, si bien teóricamente los efectos para el EP se deben retrotraer al día del inicio de su actividad como tal, para efectos prácticos resultaría complejo realizar los ajustes correspondientes tanto en el Estado de residencia como del de la fuente, por lo cual las diversas legislaciones han optado por diversos mecanismos para flexibilizar su adecuación a través de acuerdos entre las Administraciones Tributarias de los respectivos Estados. Más adelante se tratará este aspecto con mayor profundidad.

(81) Similares al apartado 2 del artículo 7° del MOCDE y del Modelo Peruano.

*grupo o están sometidas a un control común*"<sup>(82)</sup>.

Ahora bien, corresponde analizar qué debe entenderse por EP para la aplicación de los CDI vigentes en el Perú. A tal efecto, el artículo 5° de dichos CDI establece lo que debe entenderse como EP para efectos de los mismos (en adelante "EP según CDI"), señalándose que se trata de: (i) una cláusula general que hace referencia a un lugar fijo de negocios donde se lleva a cabo la actuación de la empresa, (ii) una lista ejemplificadora de lo que puede constituir un EP, y (iii) dos ficciones usuales de EP<sup>(83)</sup>, comúnmente conocidas como EP objetivos, en vista a que su configuración se determina por el acaecimiento del supuesto temporal de vinculación con el país de la fuente.

Entre estos últimos supuestos, el inciso a) del apartado 3 del artículo 5° del CDI-Chile señala que será considerado como EP en el caso concreto de una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses. Asimismo en el indicado inciso del CDI-Canadá se señala que será considerado como EP en el caso de una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero sólo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

La segunda ficción se señala en el inciso b) del mismo apartado 3 del artículo 5° de los CDI vigentes en el Perú. El CDI-Chile señala que será EP la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado contratante por intermedio de su personal técnico, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. El CDI-Canadá se diferencia al establecer que las actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en ese Estado por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.

Para que la empresa no domiciliada sea considerada como un EP según los apartados 1, 2 y 5 del artículo 5° de los

CDI vigentes en el Perú, debería estarse a los criterios interpretativos al Modelo Peruano y del MOCDE que pudieran corresponder. En este punto debe señalarse que, conforme a los Comentarios del MOCDE, la doctrina ha establecido un *test* para determinar la existencia de un EP:

- Debe ser un lugar de negocios (*place of business test*): Puede ser un lugar no físico pero sí jurídico.
- El lugar de negocios debe estar localizado en un lugar fijo o preciso (*location test*): La idea principal para entender el lugar de negocios debe ser la vocación de duración y continuidad para operar y que sus actividades no sea meramente auxiliares o preparatorias<sup>(84)</sup>.
- El contribuyente debe tener derecho al uso del lugar fijo como de negocios (*right of use test*): Debe entenderse que el lugar tiene como propósito la realización de actividades empresariales.
- El uso o el derecho al uso del lugar fijo de negocios debe ser por un periodo de tiempo determinado (*permanent test*).
- Las actividades realizadas a través de un lugar fijo de negocios deben ser comerciales como están definidas en los CDI (*the four aspects of the business activity test*): Debe tratarse de una actividad nuclear o principal y debe tener conexión con el lugar de negocios.

De otro lado, como adelantáramos, en el artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú<sup>(85)</sup> se establece el régimen general de tributación para los beneficios empresariales, que –como señala GARCÍA PRATS– no se limita a otorgar unas "reglas distributivas de la competencia tributaria, sino que contiene determinados criterios de atribución que, aun necesitando el concurso de la legislación interna, configuran no solo el re-

*parto competencial del poder tributario de los Estados sobre las rentas empresariales sino también el modo de tributación de acuerdo con el cual deben ejercer su competencia, al regular los requisitos esenciales que deben configurar esta exacción tributaria*"<sup>(86)</sup>.

Dicha conclusión provendría de la diferente manera en que han sido configuradas las rentas generales de carácter empresarial de otras rentas tipo inmobiliarias, ganancias de capital o actividades de transporte, pues en aquel supuesto es necesaria la existencia de una organización personal y la asunción de un riesgo empresarial para el desarrollo de dichas actividades empresariales.

Ahora bien, en el apartado 1 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú se ha establecido que los "beneficios empresariales" de una empresa de un Estado contratante<sup>(87)</sup> solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP según CDI situado en él, en cuyo caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP. Dicha regla no es aplicable en el caso de rentas de bienes inmuebles; actividades de transporte terrestre, marítimo y aéreo; dividendos; intereses; o regalías; que mantienen reglas especiales distintas conforme a los artículos 6°, 8°, 10°, 11° y 12° del CDI-Chile y del CDI-Canadá, respectivamente.

Sobre ello, CALDERÓN CARRERO indica que este apartado 1 no delimita la forma en que deben computarse los beneficios que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente pues tal cuestión ha quedado en manos "... del derecho interno de tal Estado, aunque los restantes apartados del citado precepto sí contienen límites materiales que inciden de modo relevante so-

(82) Cf. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., pág. 119.

(83) Sobre esta clasificación, ver SERRANO ANTÓN, Fernando. "Los Aspectos Fiscales Internacionales". Op. Cit. pág. 168; CALIENDO, Paulo Antonio. *Establecimientos Permanentes em Direito Tributário*. Editora Revista Dos Tribunales, Sao Paulo, 2005, 704 págs.; y, ALTAMIRANO, Alejandro. "Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente". EN: GODOY, Juan Pablo, Op. Cit., págs. 115 a 148.

(84) Al respecto del criterio de fijeza y permanencia durante un cierto tiempo, cabe señalar que para que se configure un EP según el Modelo ONU basta con la fijeza, mientras que para el MOCDE también es necesario el segundo criterio.

(85) Similares al artículo 7° del MOCDE y del Modelo Peruano.

(86) Citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "La Tributación de los Beneficios Empresariales". Op. Cit., pág. 158.

(87) Se entiende por tal, conforme al inciso f) del artículo 3° del Modelo Peruano, del CDI-Chile y del CDI-Canadá a una empresa explotada por un residente de un Estado contratante.

bre la configuración de tal impuesto<sup>(88)</sup>.

Teniendo en cuenta lo antes señalado es que la delimitación de lo que constituye “beneficios empresariales” y su determinación o cuantificación resulta básicamente ordenado por la legislación interna del Estado de ubicación del EP según CDI, aunque “... conviene adelantar y advertir que el CDI también tiene reglas que contribuye a delimitar positiva y negativamente la calificación, atribución y cuantificación de tal renta, aunque la creación de este hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes<sup>(89)</sup>”.

Efectivamente, en vista que el término “beneficios” llama a colación el concepto de “renta neta”, los apartados 2 y 4 del referido artículo 7° han desarrollado dos métodos para determinar tal circunstancia. El apartado 4 señala el método indirecto conforme al cual se reconoce una sola entidad y obliga a un reparto proporcional de los beneficios totales que obtiene la empresa extranjera en función al desarrollo de sus actividades relevantes en el país de la fuente (*Relevant business activity approach*), y el apartado 2 reconoce el denominado método directo, conforme al cual se reconoce la deducción de las cuentas propias del EP diferenciándolas de las de la entidad matriz (enfoque de separación de funciones o *functionally separate entity approach*), el mismo que deberá aplicarse de manera complementaria con lo señalado en el apartado 3 de ese mismo artículo, que lo aclara respecto a los gastos del EP según CDI.

El apartado 2 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú opta por el enfoque de separación de funciones; y en virtud de este principio, el EP según CDI constituye un centro de imputación de rentas similar al de una empresa residente en el Estado de la fuente, por lo que se deben atribuir únicamente los beneficios derivados de actividades directamente desarrolladas por el EP según CDI en el Estado de la fuente. Consecuencia de ello es que el método de cómputo de tales beneficios sea (i) el directo o de contabilidad separada del EP establecido en el apartado 2 del artículo 7°; o, en su defecto, (ii) el indirecto o de reparto proporcional establecido en el apartado 4 del artículo 7°. El método

usado deberá aplicarse de manera complementaria con lo señalado en el apartado 3 de ese mismo artículo.

En relación al principio de empresa separada, CALDERÓN CARRERO agrega que dicho principio “... y su *colaborario, la contabilidad separada, tiene alcance bilateral, de manera que afecta o alcanza la atribución de los beneficios atribuibles al EP por los dos Estados contratantes; estamos, por tanto, ante una regla de distribución del poder tributario de carácter bilateral que no solo afecta la posibilidad de exaccionar el gravamen por uno o los dos Estados, sino también uno de los elementos de cuantificación del hecho imponible (base imponible atribuible al EP) sobre la cual resulta de considerar cómo el principio de empresa separada debe determinar en forma simétrica el beneficio atribuible al EP en los dos Estados, lo cual podría lograrse a través de una contabilidad llevada de manera igualmente simétrica en ambos Estados.*”<sup>(90)</sup>

En este punto, es propicio recordar que el MOCDE (y también el Modelo Peruano, el CDI-Chile y el CDI-Canadá), han establecido en el apartado 3 del artículo 7° una cláusula para la atribución de gastos con miras a la obtención del beneficio obtenido por el EP según CDI en el país de la fuente. Efectivamente, conforme a dicha regla, para la determinación de los beneficios del EP según CDI se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del EP, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el EP como en otra parte.

Ahora bien, en el caso del CDI-Chile y del Modelo Peruano se precisa que dichos gastos deben ser necesarios, pero

no se establece qué debe entenderse como tal.

De otro lado, en el CDI-Canadá aunque también se reconoce que se incluye la deducción de gastos de dirección y generales de administración, no se precisa, como sí ocurre en los demás instrumentos, que debe ser para los mismos fines del EP.

Como se ve, las disposiciones señaladas en el CDI-Chile y en el CDI-Canadá tienen diverso grado de precisión, lo que no niega que en cada caso concreto deba atenderse a lo que reflejan como principio, esto es que “...el Estado de la fuente debe permitir la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de beneficios en términos o condiciones equiparables a las aplicables para las empresas residentes<sup>(91)</sup>”.

Efectivamente, dado el amplio margen de las disposiciones antes señaladas, hay que asumir que en realidad reconoce los principios esenciales en los que debería basarse la determinación del “beneficio empresarial”, con ligeras modificaciones encaminadas principalmente a darles mayor claridad<sup>(92)</sup>.

En tal sentido, para efectos de nuestra legislación deben utilizarse los tres principios generales para la utilización del gasto, esto es los de Devengado, Fehaciencia y Causalidad<sup>(93)</sup>, y además cabría remitirnos a la legislación interna que señala que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán de ser normales para la actividad que genera la renta gravada y razonable en relación con los ingresos del contribuyente.

Ha surgido la duda respecto a si la acreditación de la existencia y fehaciencia de los gastos efectivamente incurridos debe hacerse sólo tomando en cuen-

(88) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., pág. 158.

(89) Loc. Cit.

(90) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., pág. 186. El mismo autor señala que con la atribución simétrica los mecanismos de eliminación de la doble imposición establecidos en el CDI operan correctamente y logran su objetivo; pero “ello no acontece cuando hay diferencias en la atribución de los beneficios o en su valoración; en este tipo de supuestos de atribución asimétrica de beneficios al EP puede generarse doble imposición residual o doble no imposición o producirse dobles deducciones, efectos todos ellos contrarios al espíritu y finalidad de los CDI”.

(91) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., págs. 158 a 159.

(92) Cf. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., págs. 119 a 120.

(93) Cf. “Gastos Deducibles y No Deducibles en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Criterios Jurisprudenciales recientes”. EN: Revista *Análisis Tributario* N° 241, febrero de 2008, págs. 13 a 14.

ta las disposiciones de la LIR (especialmente el inciso j) del artículo 44<sup>o(94)</sup> y el cuarto párrafo del artículo 51<sup>o-A</sup> de la LIR<sup>(95)</sup>) o también los artículos 508<sup>o</sup> y 509<sup>o</sup> del D. S. N<sup>o</sup> 076-2005-RE, Reglamento Consular del Perú<sup>(96)</sup>. Nos parece que lo señalado en el Reglamento Consular del Perú no debería ser aplicable porque la propia LIR contiene normas especiales sobre este tema.

Asimismo, hay duda respecto a si –especialmente cuando se hace referencia a “gastos necesarios”– debe aplicarse los artículos 37<sup>o</sup> al 44<sup>o</sup> de la LIR y las normas correspondientes del RLIR, o si sólo se debe considerar los principios mencionados anteriormente y el citado último párrafo del artículo 37<sup>o</sup> de la LIR.

Al respecto, hay quienes han sostenido que a tales efectos debería prevalecer la interpretación que facilite en mayor medida el logro de las finalidades y objetivos del CDI<sup>(97)</sup> y debe de ser interpretado conforme al sentido corriente que se le otorgue a dicho término del CDI y al contexto en que éste se haya establecido<sup>(98)</sup>; es decir, buscar la verdadera voluntad de las partes e interpretar bajo el principio de buena fe –el cual impone a cada parte la obligación de tener en cuenta el interés de las demás–.

En ese mismo sentido se manifiesta CALDERÓN CARRERO, quien señala que la referida norma debe interpretarse en un sentido clarificador y no modificador, y agrega que “*la funcionalidad del artículo 7<sup>o.3</sup> sería asegurar o garantizar que los gastos conectados con las actividades del EP no son rechazados por razones inapropiadas; esto es, debido a que el gasto no ha sido desembolsado fuera del territorio del Estado donde está localizado el EP, o debido a que el gasto no tiene como única funcionalidad atender a las necesidades generadas por las actividades desarrolladas por el EP*”<sup>(99)</sup>.

En la línea de pensamiento reseñada, la deducibilidad en la base imponible del rendimiento del EP según CDI solo está referida a aquellos gastos en los que haya incurrido efectivamente siempre que exista y pueda demostrarse la vinculación económica del gasto y del servicio realizado con el fin y la actividad desarrollada por el EP. Concurriendo tales condicionantes, cualquier requisito de índole formal carecería de trascendencia, incluso en lo que se refiere a la

falta de contabilización efectiva por el EP de alguno de los gastos conforme a los referidos artículos 37<sup>o</sup> y 44<sup>o</sup> de la LIR<sup>(100)</sup>.

Como se verá luego, esta discusión tiene sentido en el Perú sólo en vista a que existirán EP según CDI de RECDI pero que para el Régimen normativo del IR no son considerados como EP (es decir como sujetos domiciliados sólo por sus rentas de fuente peruana), pues creemos que para el caso de los RECDI que si tuvieran tal consideración para efectos del Régimen normativo del IR (EP según el RLIR), el tratamiento de sus beneficios de fuente nacional se hará en estricto cumplimiento de las disposiciones de dicho régimen que corresponde a los beneficios empresariales (es decir al Régimen General del IR Empresarial).

Ahora, hay quienes consideran que en el caso de Residentes en Chile que configuran según el CDI-Chile como EP (EP según CDI), las reflexiones hechas líneas arriba no pueden ser sostenidas bajo una interpretación del Protocolo Modificatorio celebrado el 8 de junio de 2001, conforme al cual debe entenderse que las disposiciones del párrafo 3 del artículo 7<sup>o</sup> de dicho Tratado se aplicarán sólo si los gastos pueden ser atri-

buidos al EP de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado contratante en el que el EP esté situado.

Finalmente, debe señalarse que es mediante la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se debería determinar cuáles son los gastos necesarios en los que podría incurrir el EP para la generación de los beneficios que se le atribuya, tomándose en cuenta el principio del ente separado, para efectos de poder hacer una mejor designación de que parte del gasto le corresponde al EP y cuál le corresponde a su matriz o a otros EP ubicados en otros Estados.

En relación a los alcances de las disposiciones sobre gasto deducible, la doctrina referida a la interpretación en Derecho Tributario Internacional señala que si el problema de calificación se deriva de una falta de definición de un determinado término por el Tratado, se pueden dar tres posibles soluciones<sup>(101)</sup>:

- Cada Estado aplica el tratado calificando los términos del convenio de acuerdo a los requerimientos de su propia ley doméstica: Calificación *lex fori*.
- Ambos Estados califican los términos del tratado de forma coherente con

(94) Conforme al que “(n) *son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría... los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago... Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición*”.

(95) Que establece que “(l) *los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos incurridos en el exterior, de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social, y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, y la fecha y el monto de la misma*”. Que pese a referirse a renta de fuente extranjera ha sido conectada para efectos de la determinación de la renta de fuente peruana por el inciso o) del artículo 21<sup>o</sup> del RLIR.

(96) Conforme a las que para la validez de los documentos extendidos en el exterior, además de los requisitos correspondientes, se requiere la legalización de los mismos por los funcionarios consulares respectivos, con firma autenticada posteriormente por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

(97) Dicha postura encuentra su sustento en el Método Teleológico o Funcional de interpretación, “*cuyo punto de partida es el fin o función general del tratado, según el momento en que se realiza la interpretación y no según la voluntad primitiva de las partes*”. GARCÍA NOVOA, César. Op. Cit., pág. 205.

(98) Cf. los artículos 31<sup>o</sup> al 33<sup>o</sup> de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. EN: DURÁN ROJO, Luis. *Compendio de Tratados Tributarios celebrados por el Perú*. 2<sup>o</sup> ed., marzo de 2008, pág. 145 y siguientes. Asimismo ver GARCÍA NOVOA, César. Op. Cit., págs. 10 al 28.

(99) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., pág. 209.

(100) En este punto, cabe indicar que, a fin de dar una mayor aproximación a los gastos que suelen hacer los RECDI, GARCÍA PRATS sugiere que se use el apartado 4 del artículo 7<sup>o</sup> del MOCDE en lugar del apartado 2. Efectivamente, ha señalado que “*la imputación de costes se suele hacer a la empresa en su conjunto, procediendo con posterioridad al reparto entre las diversas partes afectadas por el mismo; ello obedece a las dificultades que existen para conectar un determinado gasto con un ingreso específico producido en un determinado territorio; se acepta por tanto, la regla de que los gastos carecen de fuente, por lo que debe seguirse un criterio diferente de imputación para los mismos*”. Citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., pág. 210.

(101) VOGEL, Klaus. Op. Cit., págs. 54 a 55. “- *Each State applying the treaty qualifies the treaty terms according to the requirements of its own domestic law: 'lex fori' qualification... - Both States qualify treaty terms consistently according to the law of the State in which the income arises: source State qualification... - Both States seek to establish a consistent qualification from the context of the treaty: autonomous qualification.*

*Not previously discussed, but also equally plausible is a consistent qualification according to the law of the State of residence of the taxpayer*”.

la ley del Estado del que surge el ingreso: Calificación del Estado fuente.

- Ambos Estados buscan establecer una calificación coherente desde el contexto del tratado: Calificación autónoma.

La elección de alguna de estas opciones debería ser realizada mediante un acuerdo mutuo de nuestra Administración Tributaria con la de los otros Estados contratantes de CDI, para efectos de una adecuada regulación y ajustes del IR en el Estado de Residencia y en el de la fuente.

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

#### a) El tratamiento actual

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

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

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

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

- (i) El modelo formal, conforme al cual el Estado exige el cumplimiento de ciertos requisitos o pre-requisitos formales para el acceso a los beneficios del CDI y extiende un “Certificado de Domicilio Fiscal”.
- (ii) El modelo material, donde no es necesaria, en principio, ninguna formalidad para beneficiarse del CDI, pero hay que disponer de los suficientes elementos probatorios de la situación respectiva, tanto en poder del agente retenedor como del SND, en caso que se solicite por las autoridades tributarias<sup>(103)</sup>.

Para efectos de lo que venimos reflexionando, en Chile se ha implementado desde el año 2004 un procedimiento para que los Residentes en dicho país tramiten ante el SII la emisión del Certificado de Residencia Fiscal<sup>(104)</sup> y en el caso canadiense ello opera a partir de una solicitud. En el Perú sin embargo aún no se ha implementado el procedimiento de emisión del referido Certificado<sup>(105)</sup>, por lo que habría que suponer que se tendría que aplicar por ahora el

modelo material, máxime si en la legislación nacional no existe una norma que establezca el nivel de colaboración de los Sujetos Domiciliados respecto al conocimiento, validación y probanza posterior respecto a la existencia de los Certificados de Residencia Fiscal presentados por los RECDI.

Debe ser por eso que el BID ha recomendado que con prontitud la SUNAT (y entendemos el Estado peruano) opte expresamente por el modelo formal, de tal forma que *“...cuando se vayan a satisfacer rendimientos a personas o entidades residentes en países que tengan suscrito un CDT con Perú, las mismas deberían aportar un certificado al pagador que acredite su residencia fiscal. De esta forma, el pagador no practicará retención en aplicación de un CDT o la hará a los tipos limitados previstos en el mismo con plena seguridad”*<sup>(106)</sup>.

Por nuestra parte, creemos que para la mejor operatividad del IR en el Perú, evitando incertidumbre al conjunto de contribuyentes, el Estado peruano debe implementar a la brevedad posible un Régimen normativo que establezca los alcances y nivel de validez de la acreditación de la Residencia en Chile y Canadá, lo que debería hacerse vía la aceptación expresa de consecuencias jurídicas del Certificado de Residencia Fiscal correspondiente emitido por las Administraciones Tributarias de esos Estados, esto es asumiendo el modelo formal.

Ahora bien, respecto a la manera como deben tributar los EP según CDI, éstos deberán satisfacer los requisitos establecidos en nuestra legislación para que configuren como un EP peruano (EP según el RLIR) y tributen de manera directa. Al respecto, como se ha podido ver nuestra legislación no cuenta con un concepto objetivo para definir al SND como EP como sí lo tiene nuestro Modelo Peruano y los CDI que tenemos vigentes –es decir, los referidos a obras,

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

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

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

(105) El BID ha recomendado que *“las autoridades fiscales peruanas deban expedir certificados de residencia fiscal en el Perú a favor de sus residentes para que así puedan beneficiarse de los CDT en los países con los que se tengan suscritos... Como nos consta que la introducción de los certificados de residencia está prevista ya, sólo podemos insistir en la conveniencia de introducirlos a la mayor brevedad posible”*. BID. Op. Cit., pág. 16.

(106) Loc. Cit.

proyectos de construcción, instalaciones o montajes; y la prestación de servicios por parte de un RECDI-, por lo cual en dichos casos no podrían calificar como EP según el RLIR.

En tal sentido, conforme hemos señalado en los párrafos anteriores, especialmente por la lógica de aplicación del CDI a la legislación interna, correspondería que se realice la retención en la fuente aplicando la tasa del IR sobre la renta bruta, esto es sobre el ingreso total que ha de percibir el RECDI, como se señala en la LIR y su RLIR<sup>(107)</sup>.

Sin embargo, ha habido opiniones contrarias<sup>(108)</sup>, incluso de nuestra Administración Tributaria nacional vía la emisión del Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000<sup>(109)</sup>, conforme a las que se considera que dichos RECDI deberían tributar como un EP conforme a nuestra legislación, aun cuando de acuerdo a ella no califiquen como tales. El principal argumento que se ha esgrimido para tal afirmación es el referido a la consideración de los Tratados como normas internas con rango de ley y por lo cual de aplicación supletoria, para llenar el supuesto vacío del concepto de EP en la LIR.

No compartimos esa opinión porque como lo hemos señalado en el presente trabajo, ni de la finalidad ni de las normas de los CDI se desprende que se exija una forma determinada de tributación de los SND que generen rentas a través de un EP según CDI, y más bien estos Tratados dejan al Estado con Facultad de Imposición para que aplique plenamente su legislación, dentro de las limitaciones, finalidades y demás normas que regulan dicha facultad en el CDI. Asimismo, el propio artículo 5° de los CDI vigentes en el Perú ha circunscrito los alcances de la descripción de EP a su radio de actuación, por lo que extenderlo más allá de ello lo desvirtuaría<sup>(110)</sup>.

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

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

Al respecto, hay quienes abogan porque la deducción antes citada se aplique de manera directa cuando el Sujeto Domiciliado practique la retención, es decir, que ésta no se realice sobre la renta bruta sino que se reconozcan los gastos referidos para determinar la utilidad sobre la cual se aplicará la retención<sup>(111)</sup>.

Dicho planteamiento, visto desde la perspectiva de los RECDI resulta adecuado pues “no existe ninguna justificación jurídica para que el monto de la obligación del Agente de Retención sea mayor a la deuda tributaria”<sup>(112)</sup>, pero ello no es igual si se ve desde la perspectiva de quien actúa como Agente de Retención. En tal sentido, nos parece que dicha posición no se encuentra acorde a la lógica que hemos presentado sobre la relación de las normas del CDI con la legislación nacional y el propósito que cumple el concepto de EP para dichos Tratados.

Asimismo, no lo consideramos ade-

cuado teniendo en cuenta que la obligación del responsable solidario como Agente de Retención es independiente de la que tiene el contribuyente por realizar el hecho generador del IR, son obligaciones distintas que si bien se relacionan respecto de una determinada manifestación de riqueza, ello no implica que se comprendan como interdependientes. En tal sentido, como adelantamos, el Deber de practicar retención y los sucesdaneos del mismo (establecimiento de responsabilidad solidaria del Agente de Retención o aplicación de sanción por comisión de infracciones, que son de carácter formal) derivan del Deber Constitucional de Contribuir, y en esa medida no pueden ser exigencias excesivamente onerosas, sin precisión adecuada respecto a sus alcances y, especialmente, supletoria a la actividad que al Estado le corresponde realizar<sup>(113)</sup>.

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

Decimos ello en primer lugar porque aceptar la determinación de la utilidad que corresponde a los RECDI por vía de retención del Agente de Retención implica otorgarle a este sujeto la carga de reconocer y verificar qué gastos son necesarios, cuáles se encuentran efectivamente vinculados al EP para la genera-

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

(108) Cf. GONZÁLEZ AZÓCAR, Osiel. El Estatuto del Establecimiento Permanente en Chile. EN: [www.ifachile.cl](http://www.ifachile.cl)

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

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

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

(112) ZEGARRA VILCHEZ, Juan Carlos. Op. Cit., pág. 363.

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

ción de las rentas que sean atribuidas, y cuáles de ellos se encuentran respaldados de manera fehaciente. Esto implicaría que el Agente de Retención efectúe una labor que le corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, ya que en el supuesto que se acepte que él puede hacer la retención sobre la base del monto de los beneficios luego de la referida deducción, entonces es a él a quien en un primer momento el contribuyente SND tendrá que presentar sus registros y sustentar sus gastos, máxime si él es responsable solidario por el pago del IR.

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

En este punto, es importante recordar lo señalado en el Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000, el cual considera que las entidades que configuran un EP de acuerdo al CDI también se considerarán como tales para efectos de la ley interna. Respecto de los alcances de dicha consulta, conforme al segundo párrafo del artículo 94° del Código Tributario, cuyo TUO fue aprobado por D. S. N° 135-99-EF, el pronunciamiento que emita la SUNAT en respuesta a las Consultas Institucionales que se le planteen, en el marco del artículo 93° de dicha norma, sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

En tal sentido, los agentes fiscalizadores de la Administración Tributaria nacional aplicarán el referido criterio en el procedimiento de fiscalización tributaria de Sujetos Domiciliados, de manera que les desconocerían el gasto deducible, aduciendo la aplicación del inciso j) del artículo 44° de la LIR en vista de la inexistencia de un comprobante de pago emitido por los RECDI conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago peruano<sup>(114)</sup>.

Evidentemente, la actuación del agente fiscalizador se hace en cumpli-

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

Por los argumentos esgrimidos a lo largo de la presente ponencia, es que consideramos que la posición de nuestra Administración Tributaria no se encuentra conforme a nuestra legislación por lo que esperamos que se deje sin efecto los alcances del mencionado Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 a la brevedad posible. En efecto, reafirmamos nuestra posición sobre la forma de tributación para los RECDI en los casos bajo análisis la cual debe realizarse según lo establecido por nuestra legislación, es decir, a través de la retención en la fuente conforme al artículo 76° de la LIR y su norma reglamentaria correspondiente.

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

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

- Que los gastos no pueden ser atribuidos, puesto que la legislación tributaria peruana no ha previsto aún un marco normativo para tal fin. En esa medida, ante la ausencia de re-

gulación, no habrá oportunidad de poder deducir gasto alguno, y lo pagado por el Agente de Retención al fisco peruano será un pago definitivo.

- Que los gastos sí pueden ser atribuidos, ya que si bien la legislación tributaria peruana no tiene normas sobre el particular, tampoco ha establecido prohibición alguna para realizar los controles administrativos con el mismo objeto. Por tanto, desde dicha perspectiva, eventualmente lo pagado por el Agente de Retención al fisco peruano será un pago sujeto a recálculo, en la medida que el RECDI tenga el interés de recuperar el gasto –no deducido– que fue pagado al fisco como parte de IR que le correspondía en vía de retención.

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

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

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

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

Si bien para el Régimen normativo del IR los RECDI materia de análisis no configuran un EP (EP según el RLIR), y por tanto están sujetos a la retención en la fuente, ello no obsta a que en virtud al citado párrafo 3 del artículo 7° de los CDI vigentes en el Perú sus beneficios deban ser determinados deduciendo los gastos necesarios que correspondan, ya sea los efectuados en Chile o Canadá y/o en el Perú.

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

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

Por lo mismo, habrá que reconocer la titularidad o derecho de los RECDI para solicitar la devolución del pago en exceso mencionado en el párrafo anterior, bajo una interpretación conjunta de los artículos 39°, 92° y 162° del Código Tributario, más allá de que sea atendido o no dicho pedido, y previa verificación

legítima que debería realizar la Administración Tributaria al solicitante. Cabe señalar al respecto que, nuestra Administración Tributaria mediante el Informe N° 066-2001-SUNAT/K00000, analizó el caso de una empresa domiciliada en el país que efectuó una mayor retención como consecuencia de haber incluido en los ingresos brutos del SND, el monto de un gasto determinado que fue asumido por ella en su calidad de contratante; en tal caso se determinó que el contribuyente (SND) en el país se encuentra legalmente facultado a solicitar al fisco la devolución de retenciones practicadas en forma indebida o en exceso por concepto del IR, salvo que exista un procedimiento específico establecido.

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

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

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

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

- (i) Los sujetos señalados en el Anexo N° 1 de dicha norma (como las sucursales, los EP y la Oficina de Representación de SND<sup>(115)</sup>, entre otros)

que adquieran la condición de contribuyente de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.

- (ii) Los sujetos que realicen los procedimientos, actos u operaciones indicados en el Anexo N° 6 de la referida norma (como la devolución de pagos indebidos o en exceso mediante notas de crédito negociables o cheque).

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

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

Finalmente, debe tomarse en cuenta lo señalado en el D. S. N° 126-94-EF y en el Procedimiento N° 15 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT que regulan los pasos a seguir para la devolución de pagos indebidos o en exceso, para lo cual es necesario la presentación del Formulario N° 4949 «Solicitud de Devolución».

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

Ahora bien, en el marco de este procedimiento de devolución sería idóneo que los RECDI cuenten con un registro contable en el que detallen las rentas que se les atribuyan de acuerdo a lo establecido en los CDI vigentes en el Perú y los gastos que consideren necesarios para la ejecución de su actividad.

### **b) Las medidas que deberían tomarse**

Sin perjuicio de lo antes señalado, es necesaria la existencia de disposiciones y procedimientos claros en nuestra legislación tributaria interna a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 7° de los citados CDI y con ello facilitar el cumplimiento del Derecho Internacional<sup>(116)</sup> en los casos de RECDI que no configuran EP de acuerdo a nuestra legislación interna (que no son EP según el RLIR).

Para ello, el Estado deber tener en cuenta que a nivel internacional existe consenso en señalar que el apartado 3 del artículo 7° del MOCDE (y en nuestro caso del CDI-Chile y del CDI-Canadá) “... contiene suficientes elementos vinculantes que permitan obligar a los Estados contratantes a adecuar sus respectivas legislaciones internas a lo dispuesto en el mismo... (máxime si) el lenguaje empleado en el artículo 7.3 no es declarativo ni facultativo sino constitutivo; el MC OCDE no deja en ese punto libertad para arbitrar o no una medida sobre la imputación de gastos al EP sino que establece un mandato directo y claro obligando imperativamente a los Estados a reconocer a favor del EP la deducción de unos gastos determinados”<sup>(117)</sup>.

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

En buena cuenta, lo que queremos afirmar es que, para la aplicación de la

exigencia de la deducción de gastos se debería de aprovechar uno de los objetivos y herramientas que ofrecen los CDI, que es la cooperación entre las Administraciones Tributarias de ambos países; y además, por la misma naturaleza convencional de dichos tratados, dichas Administraciones podrían fijar criterios de interpretación concordados y bilaterales a fin de que se logre una real armonía en los sistemas tributarios de sus correspondientes Estados.

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

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

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

#### **b. 1) Sin modificación del diseño actual de la LIR**

En primer lugar, es claro que para que lo antes señalado funcione, es imprescindible que haya una confianza en la Administración Tributaria y el área de las devoluciones. Por ello, el reto es superar las debilidades actualmente vistas en materia de devolución a los SND.<sup>(118)</sup>

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

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

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

Es por ello que consideramos necesario que se estructure un mecanismo

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

(117) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los Beneficios Empresariales”. Op. Cit., pág. 214.

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

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

A su vez, es claro que los RECDI que han soportado la retención en fuente deberían aminorar el nivel de cumplimiento de deberes formales (tener una carga formal mucho menor) que las empresas (incluidos los EP según el RLIR) que se encuentran sujetas al Régimen General del IR. Asimismo, debería precisarse qué características deberían de cumplir los comprobantes de pago —especialmente los obtenidos en el extranjero— para efectos de reconocerlos; los límites a la deducción de gastos que podrían establecerse (préstese atención a que nuestra legislación tiene muchas limitaciones, parciales y totales, respecto de muchos gastos que en principio son necesarios); criterios para el reconocimiento de la deducción de la depreciación (para ello deberá prestarse atención a los casos en que el activo fijo no es utilizado íntegramente por el EP para generar sus beneficios en el país ya que lo comparte con su matriz); formas de declaración y devolución del exceso. Para estos efectos, cabe precisar que no estamos mencionando que se establezca un tratamiento más beneficioso que para los Sujetos Domiciliados, sino uno que sea acorde a lo dispuesto por el artículo 24° de los CDI vigentes en el Perú (“Principio de No Discriminación”)<sup>(119)</sup>.

#### b.2) Modificando el diseño legal actual

##### - **Manteniendo el esquema de retención en fuente**

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

1. Mantener la retención en fuente pero sobre renta neta con el tras-

lado de la obligación a los Agentes de Retención para que realicen el cálculo de las deducciones que corresponden a los RECDI en aplicación del artículo 7° del CDI-Chile o del CDI-Canadá, lo que como hemos señalado anteriormente debe ser rechazado de plano por ser inconstitucional al tratarse de una carga excesiva del Deber de Colaboración Tributaria del Agente de Retención.

Una variante de este supuesto, negado por nosotros, es el de realizar la retención en base de renta bruta pero permitiéndose que el Agente de Retención pueda estar facultado “... para presentar las declaraciones tributarias de no residentes pudiendo, incluso, solicitar la devolución de las cantidades que se les hayan podido retener en exceso a los no residentes”<sup>(120)</sup>.

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

2. Mantener la retención en fuente sobre renta neta tasada, pero en base a permitir a los RECDI que son EP según el CDI pero no son EP según el RLIR que opten por decir el modelo de tributación (o conglobante o analítico)<sup>(121)</sup>. Dicha decisión debería ser ejercida por los RECDI con ocasión del primer momento en que el Sujeto Domiciliado deba practicarles la retención en fuente.

Ello ocurre ya en algunos países, casos en los que el legislador “... concede al contribuyente la op-

ción de tributar de conformidad con el régimen general previsto para los establecimientos permanentes que hemos denominado de actividad continuada...”, o bien hacerlo vía retención en fuente<sup>(122)</sup>.

##### - **Extendiendo el Régimen Conglobante**

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

1. El segundo párrafo del artículo 6° de la LIR respecto a lo que se considera como EP, para establecer que dentro del género EP, domiciliado solo respecto a sus rentas de fuente peruana, se encuentran las sucursales y agencias como sus especies.
2. El inciso e) del artículo 7° de la LIR bien para establecer una expresa derivación a la norma reglamentaria para que lo defina y desarrolle, pero sobre parámetros claros, o bien para reconocer expresamente en la LIR lo que ha de entenderse por EP. En el primer caso, en vía de modificación reglamentaria, y en el segundo, consignando directamente en la LIR, debe partirse de la precisión y uso común de los términos, para equipar dichos alcances a lo establecido en el artículo 5° del MOCDE, Modelo Peruano y de los CDI vigentes en el Perú, y en concreto, incluir los supuestos objetivos de EP.
3. El inciso f) del artículo 56° de la LIR referido a la tasa reducida del 15 por ciento sobre Asistencia Técnica aplicable vía retención en la fuente a SND, para precisar —si es que ello corresponde a la política tributaria del Perú— que esa misma tasa debe ser asumida en los casos en que los EP sean de carácter objetivo.

En caso que se realicen estas tres

(119) COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. Op. Cit., págs. 309-329.

(120) MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego... Op. Cit., pág. 391.

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

(122) Loc. Cit.

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

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

## Conclusiones

1. La Facultad de Imposición de un Estado en materia de Tributación Internacional se ejerce conforme y en base al mandato de lo que su Constitución Política refleja y, en particular, al Deber de Contribuir al Financiamiento Estatal, racionalizándolo por la vía de justificar la existencia de un punto mínimo suficiente de conexión entre el contribuyente y ese determinado Estado. Adicionalmente, en términos prácticos, la Facultad de Imposición Estatal se encuentra limitada por las consecuencias del tipo de participación que el Estado quiera tener en el proceso de globalización económica, incluida su decisión de celebración o no de CDI.
2. La Facultad de Imposición del Estado se ve limitada por la vigencia de CDI de manera negativa (cuando se establecen reglas de reparto de las competencias para su ejercicio) y positiva (cuando se establecen disposiciones coordinadas sobre la manera de determinar los impuestos que correspondan). En ese sentido, los CDI –en el momento actual– no establecen hipótesis de incidencia, hechos imposables, prestaciones tributarias o ampliaciones de la Facultad de Imposición del Estado respecto a sus Residentes o No Residentes.
3. Los CDI celebrados por dos o más Estados son plenamente aplicables en sus respectivos ámbitos internos conforme a lo que establezcan sus respectivas legislaciones nacionales y siempre que se cumplan las reglas constitucionales respecto al procedimiento para la vigencia de dichos

Tratados. Cada Estado debe cumplir con la aplicación práctica del CDI y los contribuyentes harán uso en el Derecho Interno de las cláusulas de dicho Tratado en virtud a su Derecho Subjetivo Público (de aplicación de la legislación, derivado de la Constitución Política).

4. El concepto de EP se usa en un CDI con finalidad distinta a la que pueda utilizarse en la legislación nacional de cada Estado contratante. Por lo general, en el caso de las rentas empresariales, la noción de EP establecida en un CDI sirve fundamentalmente para establecer si el Sujeto Residente en un Estado contratante puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente de la renta que dicho EP genera, mientras que en la legislación nacional del Estado contratante normalmente sirve para establecer el modelo de administración del tributo, esto es si se aplica el modelo conglobante o el modelo analítico (llamado de retención en fuente).

La noción de lo que se entiende por EP en un CDI y en la legislación nacional de los Estados contratantes puede tener un alcance distinto, lo que depende de los objetivos fiscales y las políticas jurídicas de cada Estado.

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

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

A su vez, en el Régimen normativo del IR sobre EP no se ha recogido los dos supuestos de EP objetivos señalados, que conforme al CDI-Chile y al CDI-Canadá califican como EP cuando correspondan a una empresa chilena o canadiense. En tal sentido, el IR peruano que corresponda a esos beneficios empresariales se abonará conforme al modelo analítico, esto es los clientes Sujetos Domiciliados en el Perú deberán practicar retención en fuente sobre la renta bruta.

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

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

De otro lado, para la mejor operatividad del IR en el Perú, evitando incertidumbre al Agente de Retención y al conjunto de contribuyentes, el Estado peruano debe implementar a la brevedad posible un Régimen normativo que establezca los alcances y validez de la acreditación de la Residencia en Chile y Canadá, lo que debería hacerse vía la aceptación expresa de consecuencias jurídicas

del Certificado de Residencia Fiscal correspondiente emitido por las Administraciones Tributarias de los Estados contratantes.

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

En tal sentido, los RECDI no considerados como EP según el RLIR tienen expedita la vía de la solicitud de devolución de impuestos pagado en exceso para poder obtener la aplicación de las deducciones que correspondan, para lo que deben inscribirse en el RUC y aplicar las reglas del D. S. N° 126-2004-EF y el TUPA de la SUNAT.

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

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

8. No obstante lo dicho, nos parece necesaria una reforma de los artículos 6° y 7° de la LIR, con miras a

elevanto a rango legal –o dar cobertura legal– a los alcances de la noción interna de EP, actualizándolos conforme a los lineamientos del MOCDE, del Modelo Peruano y de los CDI vigentes en el Perú.

Consideramos que debe revisarse la regulación respecto a la configuración de EP en nuestra legislación nacional, a fin de corregirse errores de técnica jurídica; y sobre todo, a fin ampliarse los criterios y supuestos para la configuración de EP. Entre los supuestos que deberían agregarse se encuentran la configuración de los mencionados EP objetivos.

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

#### BIBLIOGRAFÍA

1. **AGOSÍN, Manuel, BARREIX, Alberto, GÓMEZ, Juan Carlos y MACHADO, Roberto.** "Reforma tributaria para el desarrollo humano en Centroamérica". EN: *Revista de la CEPAL* N° 87, diciembre de 2005, págs. 79 a 96.
2. **ALTAMIRANO, Alejandro.** "Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente". EN: *GODOY, Juan Pablo. Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, págs. 115 a 148.
3. **BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO.** *Informe de Misión relativo a Perú del Proyecto de Cooperación Técnica Regional ATN/FG-9141-RS: "Fomento a la Inversión: Recomendaciones de mejoras en la(s) unidad(es) internacional(es) de la Administración Tributaria"*, octubre de 2006, 34 págs.
4. **BARREIX, Alberto, VILLELA, Luz y VELAYOS, Fernando.** *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID), enero de 2007, 41 págs.
5. **BENÍTEZ, Rodrigo.** "Convenios para Evitar Doble Imposición y otras normas internacionales relativas a Impuesto a la Renta (Chile y Perú) – Neutralidad Internacional de los Impuestos". EN: *VECTIGALIA, Revista de Estudiantes de Derecho PUCP*, año 1, N° 1, 2005, págs. 111 a 120.
6. **BOKOBO MOICHE, Susana.** "Los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio: Interpretación y Calificación". EN: *CRÓNICA TRIBUTARIA, IEF*, N° 114, 2005, págs. 27 a 34.
7. **BUSTOS BUIZA, José Antonio.** Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición, Documentos de Trabajo IEF, N° 9, 2001, 15 págs.
8. **CAAMAÑO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, José Manuel.** *Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2003, 42 págs.
9. **CALDERÓN CARRERO, José Manuel.** *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi Editorial, 1997, 368 págs.
10. **CALDERÓN CARRERO, José Manuel.** *La incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del Siglo XXI*, Documentos de Trabajo IEF, N° 20, 2006, 27 págs.
11. **CALDERÓN CARRERO, José Manuel.** "La tributación de los beneficios empresariales". EN: *GODOY, Juan Pablo. Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, págs. 149 a 260.
12. **CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMENES, Adolfo.** "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación". EN: *CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. Convenios Fiscales Internacionales*, 2005, CISS, Valencia, 2005, págs. 27 a 54.
13. **CALIENDO, Paulo Antonio.** *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário*. Editora Revista Dos Tribunaes, Sao Paulo, 2005, 704 págs.
14. **CALLEJA CRESPO, Ángel.** "La fiscalidad de los No Residentes en España (III): Rentas Obtenidas a través de Establecimiento Permanente". EN: *CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. Manual de Fiscalidad Internacional*, 2da edición, IEF, Madrid, 2004, págs. 217 a 242.
15. **CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor.** *Convenios Fiscales Internacionales*, 2005, CISS, Valencia, 2005, 588 págs.
16. **COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.** *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión Abreviada 15 de Julio de 2005, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2006, 406 págs.
17. **CORDÓN EZQUERRO, Teodoro.** *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2da edición, IEF, Madrid, 2004, 1444 págs.
18. **DAGAN, Tsilly.** "The Tax Treatment of Foreign Direct Investment: Potential vs. Performance". EN: *International Law and Politics*, vol. 32, 2000, págs. 939 a 996.
19. **DURÁN ROJO, Luis.** "Armonización Tributaria en la CAN". EN: *Revista Análisis Tributario* N° 198, julio de 2004, págs. 3 a 4.
20. **DURÁN ROJO, Luis.** "La noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio.". EN: *DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra Editores, Lima, 2006, págs. 51 a 95.

21. DURÁN ROJO, Luis. "Los Deberes de Colaboración Tributaria: Un Enfoque Constitucional". EN: VECTIGALIA, Revista de Estudiantes de Derecho PUCP, año 2, N° 2, 2006, págs. 15 a 30.
22. DURÁN ROJO, Luis. "Gastos Deducibles y No Deducibles en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Criterios Jurisprudenciales recientes". EN: Revista *Análisis Tributario* N° 241, febrero de 2008, págs. 13 a 14.
23. DURÁN ROJO, Luis. *Modificaciones al Impuesto a la Renta 2004 (Según Dec. Leg. N° 945)*, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, AELE, febrero de 2004, 68 págs.
24. DURÁN ROJO, Luis. *Modificaciones al Impuesto a la Renta 2007 (Según Dec. Leg. N° 968 y Dec. Leg. N° 970)*, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, AELE, enero de 2007, 48 págs.
25. DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. "Una visión tributaria del país". EN: Revista *Análisis Tributario* N° 235, agosto de 2007, págs. 16 a 22.
26. ESTRADA, Alexei Julio. *La teoría de los derechos públicos subjetivos en la obra de Georg Jellinek*. Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, Bogotá, 1997, 91 págs.
27. FITZGERALD, Valpy. "Cooperación Tributaria Internacional y Movilidad del Capital". EN: *Revista de la CEPAL* N° 77, agosto de 2002, págs. 67 a 82.
28. GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) – DOC N° 872, Buenos Aires, 1978, 177 Págs.
29. GARCÍA NOVOA, César. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional". EN: GODOY, Juan Pablo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, págs. 1 a 65.
30. GEORGOPOULOS, Theodore. "Tax Treaties and Human/Constitutional Rights: Bridging the gap? Tax relief in a cosmopolitan context". EN: <http://www.nyulawglobal.org/fellowsscholars/documents/gffgeorgopoulospaper.pdf>
31. GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. "Breves comentarios al Modelo Peruano y al Convenio para evitar la doble tributación con Chile". EN: *Revista Análisis Tributario* N° 162, julio de 2001, págs. 16 a 20; y *Análisis Tributario* N° 163, agosto de 2001, págs. 24 a 27.
32. GODOY, Juan Pablo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, 739 págs.
33. GONZÁLEZ AZÓCAR, Osiel. *El Estatuto del Establecimiento Permanente en Chile*. EN: [www.ifachile.cl](http://www.ifachile.cl).
34. GUEVARA, Zamiro y CABALLERO, Pablo. "Armonización de Impuestos a la Renta en la Comunidad Andina. Una visión Boliviana". EN: *Armonización Tributaria Implicancias en el Perú de CDIs y Otros Convenios. Enfoque Internacional* N° 3, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, diciembre de 2004, págs. 23 a 26.
35. HOLGUÍN ESPINEL, César. "La Decisión N° 578 de la Comunidad Andina en el Entorno de la Legislación Tributaria Ecuatoriana". EN: *Armonización Tributaria Implicancias en el Perú de CDIs y Otros Convenios. Enfoque Internacional* N° 3, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, diciembre de 2004, págs. 30 a 32.
36. JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Present Law and Analysis Relating to Tax Treatment of Partnership Carried Interests* (JCX-41-07), Washington D.C., julio de 2007, 55 págs.
37. LEWIN FIGUEROA, Alfredo y ALFONSO HOSTIOS, Luz. "La Decisión N° 578 y el Impuesto sobre la Renta en Colombia". EN: *Armonización Tributaria Implicancias en el Perú de CDIs y Otros Convenios. Enfoque Internacional* N° 3, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, diciembre de 2004, págs. 27 a 29.
38. MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego. "Obligaciones formales y gestión tributaria de los No Residentes". EN: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2da. edición, IEF, Madrid, 2004, págs. 389 a 431.
39. MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. *La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales*. Cuadernos de Formación IEF, 2° época, vol. 3, 2007, Op. Cit., pág. 165 a 172.
40. MONTESTRUQUE ROSAS, Karina. "Los Métodos para evitar la Doble Imposición en los Convenios suscritos por el Perú". EN: *Revista Análisis Tributario* N° 209, junio de 2005, págs. 13 a 16.
41. NOVAK TALAVERA, Fabián y GARCÍA-CORROCHANO MOYANO, Luis. *Derecho Internacional Público*. Tomo I. PUCP, 2003, 579 págs.
42. PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. "La Decisión N° 578 y sus implicancias tributarias en el Perú". EN: *Armonización Tributaria Implicancias en el Perú de CDIs y Otros Convenios. Enfoque Internacional* N° 3, Suplemento Especial de la Revista *Análisis Tributario*, diciembre de 2004, págs. 18 a 22.
43. PISTONE, Pascuale y TAVEIRA, Heleno. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005, 984 págs.
44. RAMOS FERNÁNDEZ, Gilberto. "Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Perú y España, descifrando el dictamen del Congreso". EN: *Revista Análisis Tributario* N° 237, octubre de 2007, págs. 25 a 28 y Suplemento *Informe Tributario* N° 197, octubre de 2007, págs. 6 a 9.
45. ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*, IEFPA, Buenos Aires, 2003, 312 págs.
46. RUBIO GUERRERO, Juan José. "Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Tributación Internacional". EN: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2da. edición, Madrid, 2004, págs. 63 a 92.
47. SEGURA ANDUEZA, Juan José. "El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico". EN: *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública*, IEF, segunda época, N° 3, 2007, págs. 219 a 236.
48. SERRANO ANTÓN, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Cuadernos IEF, 2006, N° 18, 30 págs.
49. SERRANO ANTÓN, Fernando. "Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación". EN: *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros (CEF), tercera edición, 2007, págs. 227 a 265.
50. SERRANO ANTÓN, Fernando. "Los Aspectos Fiscales Internacionales de los Establecimientos Permanentes". EN: *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros (CEF), tercera edición, 2007, págs. 163 a 204.
51. SCHINDEL, Ángel. "Mitos y Realidades en la Tributación Internacional". EN: *Impuestos*, t. LXIB, N° 17, 2003.
52. SCHINDEL, Ángel y ATCHABAHIAN, Adolfo. "Source and residence: new configuration of their principles - General Report". EN: *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA, vol. 90a, 2005, págs. 21 a 99.
53. TAVEIRA TORRES, Heleno. "El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional". EN: PISTONE, Pascuale y TAVEIRA, Heleno. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005, pág. 880.
54. TANZI, Vito. "La Globalización y la acción de las termitas fiscales." EN: *Revista Análisis Tributario* N° 165, octubre de 2001, págs. 24 a 26.
55. TANZI, V. y ZEE, Howell. "Taxation in a borderless world: The role of information exchange". EN: WIMAN, E., *International Studies in Taxation*, Kluwer Law International, La Haya.
56. VAN RAAAD, Kees. *Non-discrimination in International Tax Law*, Kluwer Law & Taxation Publishers, La Haya, 1986.
57. VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. Tercera edición, Kluwer Law International, Munich, 1997, 1688 págs.
58. ZEE, Howell. "Taxing Capital Income in a Globalized World". EN: *Tax Notes International*, vol. 27, N° 10, 2002, págs. 1185 a 1211.
59. ZEGARRA, Juan Carlos. "La responsabilidad de los agentes de retención en el caso de los servicios temporales del exterior que califican como establecimientos permanentes de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición". EN: IPDT, Libro IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, 2006, págs. 343 a 367.