SERVICIOS AL
EXPORTADOR

Guía de aprovechamiento:

CDI Perú -Brasil

Perú

prom perú

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN
II. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS
2.1. Alcance
2.2. Marco Jurídico Tributario
2.2.1. Impuesto a la Renta
2.2.2. Impuesto General a las Ventas
2.2.3. Comprobantes de pago
III. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
3.1. Generalidades
3.2. Principales aspectos de los CDI
3.2.1. Ámbito de aplicación
3.2.2. Concepto de Residencia
3.2.3. Establecimiento permanente
3.3. CDI entre Perú y Brasil
3.3.1. Diferencias con el MOCDE
3.3.1.1. Residencia
3.3.1.2. Establecimiento permanente
3.3.1.3. Dividendos
3.3.1.4. Intereses
3.3.1.5. Regalías
3.3.1.6. Cláusula de la nación más favorecida (CNMF)
IV. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A BRASIL: APLICACIÓN DEL CDI ENTRE PERÚ Y BRASIL
4.1. Aplicación del CDI Perú – Brasil
4.1.1. BPO (Centros de contacto)
4.1.2. Software
4.1.3. Franquicias
4.1.4. Marketing digital
4.1.5. Ingeniería en consultoría
4.1.6. Servicios a la minería
4.2. Ventajas de la aplicación del CDI
4.3. Desventajas de la aplicación del CDI
V. CONCLUSIONES
VI. RECOMENDACIONES

I. INTRODUCCIÓN

La presente Guía tiene como finalidad señalar las principales consideraciones que se deben tener en cuenta para la tributación de la exportación de servicios desde el Perú con destino a Brasil, en el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre ambos países.

En ese sentido, se analizará el impacto tributario de los servicios de BPO (centros de contacto), franquicias, software, marketing digital, ingeniería en consultoría y servicios a la minería, en el marco del Convenio antes señalado.

II. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

2.1. Alcance

De acuerdo con los artículos 33 de la Ley del IGV[1] y 60 de la Ley General de Aduanas[2], se puede considerar a la exportación como un término de comercio exterior que se refiere a la salida de mercancías o servicios con destino al exterior, con la finalidad de que sean consumidos fuera del país.

Asimismo, de la propia definición se puede determinar que la exportación no solo es de bienes, sino también incluye a los servicios. En ese sentido, la Ley No, 29646 - Ley de fomento al comercio exterior de servicios- señala que la exportación de servicios es el suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de las siguientes modalidades de prestación:

- Comercio transfronterizo: Es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país.
- Consumo extranjero: Cuando el consumidor del servicio se desplaza y lo adquiere en el territorio nacional.
- Presencia comercial: Cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio.
- Presencia de personas físicas: Consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para

[1] Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 055-99-EF
[2] Decreto Legislativo No. 1053

suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica.

Bajo este breve alcance de exportación de servicios, pasaremos a señalar el tratamiento jurídico tributario de acuerdo a nuestro ordenamiento legal vigente.

2.2. Marco Jurídico Tributario

Para efectos de la presente guía, analizaremos las implicancias tributarias delas exportaciones de servicios, específicamente respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

2.2.1. Impuesto a la Renta

Para analizar las implicancias tributarias referidas al Impuesto a la Renta de la exportación de servicios, partiremos de un ejemplo. En este caso, la Empresa A, domiciliada en el Perú, presta servicios de consultoría a la Empresa B, domiciliada en Brasil. El servicio se presta íntegramente en Brasil. Para ello, la Empresa B le paga una retribución a la Empresa A por los servicios prestados.

En este caso, el ejemplo se graficaría de la siguiente forma:

De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta[3] (LIR) vigente en el Perú, las personas jurídicas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente peruana y extranjera[4], mientras que las personas jurídicas no domiciliadas tributan solo por sus rentas de fuente peruana.

[3] Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF y sus modificatorias.
[4] Artículo 6 de la LIR: "Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora".

En este sentido, la empresa A tributa no solo por sus rentas de fuente peruana, sino también por las rentas que obtenga en el extranjero. Para determinar qué tipo de rentas se consideran rentas de fuente peruana, debemos remitirnos al Artículo 9 de la LIR, el cual establece los criterios de conexión para que un tipo de renta determinado se considere de fuente peruana.

Por ejemplo, en el caso de servicios, nos debemos remitir al inciso e) del Artículo 9 de la LIR, el cual señala que se consideran rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Vemos que, en este caso, nuestro ordenamiento jurídico ha optado por considerar a las rentas por servicios como rentas de fuente peruana teniendo como criterio el lugar de prestación del servicio.

En nuestro ejemplo, debido a que el servicio se presta íntegramente en Brasil, las rentas derivadas de dicho servicio se consideran rentas de fuente extranjera para efectos tributarios en nuestro país.

Sin perjuicio de la calificación de dichas rentas como de fuente peruana o extranjera, la empresa domiciliada siempre va a tributar por dichas rentas, debido a que las empresas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente mundial.

De esta forma, al momento de realizar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, así como realizar el correspondiente pago, la Empresa A deberá considerar a las rentas generadas por los servicios prestados a la Empresa B y gravarlos con la tasa aplicable (por el 2017, la tasa del Impuesto a la Renta corporativo es de 29.5%).

Supongamos por un momento que la legislación brasileña tiene el mismo criterio de conexión para los servicios, considerando como rentas de fuente local a aquellos servicios que son prestados en el país. En este caso, vemos que la Empresa A está prestando servicios en Brasil, con lo que está generando rentas de fuente brasileña, siendo una persona

jurídica no domiciliada. En este caso, la Empresa A también se encontrará gravada en Brasil por sus rentas de fuente brasileña.

En este caso se produce un fenómeno denominado Doble Imposición jurídica, debido a que por una misma renta, la Empresa A se encuentra gravada en dos jurisdicciones distintas.

Para ello, la propia LIR ha previsto un método para solucionar este problema, el cual se encuentra en el inciso e) del Artículo 88 de dicha norma. Este señala que los contribuyentes podrán deducir del Impuesto a la Renta a pagar (en calidad de crédito), los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Asimismo, indica que el importe que no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

En el caso de personas jurídicas que realizan actividades empresariales, la tasa media es de 29.5%, debido a que solo están gravadas con Impuesto a la Renta de tercera categoría. En este caso, lo que el inciso e) del Artículo 88 de la LIR quiere señalar es que el impuesto pagado en el extranjero (en nuestro caso, en Brasil) podrá ser utilizado como crédito contra el Impuesto a la Renta a pagar en el Perú, siempre que no exceda (i) del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni (ii) el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Como veremos más adelante, frente a estos problemas de doble imposición surgen los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)[5] celebrados con otras jurisdicciones, de modo tal que se pueda asignar de

[5] Los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional. El fin general de los CDI es eliminar o reducir el impacto que una doble tributación pueda tener sobre un contribuyente al pretenderse gravarse una misma renta en dos jurisdicciones. Esto es logrado mediante el reparto de materias imponibles entre los países. Además de reducir o eliminar la doble imposición, los CDT también ayudan a distribuir adecuadamente los ingresos fiscales entre los países, evitar la evasión fiscal de impuestos, y fomentar el libre flujo del comercio internacional.

manera efectiva las potestades tributarias, evitando así que se produzcan estos conflictos.

2.2.2. Impuesto General a las Ventas

Un tema importante a tener en consideración es la aplicación del Impuesto General a las Ventas para el caso de exportación de servicios. La totalidad de Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú[6], así como la gran mayoría de CDI en el mundo rigen para Impuestos a las Rentas y/o sobre el Patrimonio, debido a que usualmente el IGV (o el IVA en otros países) toman un criterio nacional para gravar con dicho impuesto (en nuestro caso, por ejemplo, venta de bienes en el país, o utilización de servicios en el país, etc.), por lo que rara vez nos encontraremos frente a un caso de doble imposición en el caso del IGV.

En este caso, partamos del mismo ejemplo señalado en la Sección 2.2.1. de esta Guía, en donde la Empresa A presta servicios de consultoría a la Empresa B, a cambio de una retribución, siendo que el servicio se presta (y utiliza) íntegramente en Brasil.

El Artículo 1 de la Ley del IGV señala que dicho impuesto grava:

- La venta en el país de bienes muebles;
- La prestación o utilización de servicios en el país;
- Los contratos de construcción;
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Por otro lado, el inciso c) del Artículo 3 de la Ley del IGV señala que se considera servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto.

[6] En la actualidad el Perú mantiene suscrito siete Convenios para Evitar la Doble Imposición con los siguientes países: Brasil, Corea del Sur, Canadá, Chile, México, Portugal y Suiza.

Como podemos apreciar, el Artículo 1 de la Ley del IGV señala que dicho impuesto grava a los servicios cuando estos sean "prestados" o "utilizados" en el país. De esta forma, el citado inciso c) del Artículo 3 de la Ley del IGV indica cómo se debe determinar si un servicio es prestado o utilizado en el país.

Así, este artículo señala que un servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Por otro lado, señala que un servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Adicionalmente, dentro del Reglamento de la Ley del IGV[7] también podemos encontrar ciertas disposiciones respecto de la aplicación del IGV a la prestación del servicio. Así, el inciso b) del Artículo 2 de dicho Reglamento señala que son operaciones gravadas los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato. También indica que no se encuentran gravados los servicios prestados en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional. Adicionalmente, se indica que no se consideran utilizados en el país aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior.

Teniendo en cuenta solo estos artículos, podríamos señalar que el servicio no se encuentra gravado con el IGV, debido a que si bien es prestado por un sujeto domiciliado en el país para efectos del Impuesto a la Renta, en nuestro ejemplo el servicio se presta y utiliza íntegramente

[7] Aprobado mediante Decreto Supremo No. 24-94-EF y sus modificatorias

en Brasil. Sin embargo, también se debe tener en consideración el Artículo 33 de la Ley del IGV, que regula la exportación de bienes y de servicios. Este artículo indica de manera general que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas.

En ese sentido, establece que las operaciones consideradas exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V de la Ley del IGV, el cual puede ser modificado por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Los servicios listados en dicho Apéndice V son los siguientes:

1. Servicios de consultoría, asesoría y asistencia técnica.
2. Arrendamiento de bienes muebles.
3. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.
4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, entre los cuales se incluyen:
    a. Servicios de diseño y creación de software de uso genérico y específico, diseño de páginas web, así como diseño de redes, bases de datos, sistemas computacionales y aplicaciones de tecnologías de la información para uso específico del cliente.
    b. Servicios de suministro y operación de aplicaciones computacionales en línea, así como de la infraestructura para operar tecnologías de la información.
    c. Servicios de consultoría y de apoyo técnico en tecnologías de la información, tales como instalación, capacitación, parametrización, mantenimiento, reparación, pruebas, implementación y asistencia técnica.
    d. Servicios de administración de redes computacionales, centros de datos y mesas de ayuda.
    e. Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.
5. Servicios de colocación y de suministro de personal.
6. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.

7. Operaciones de financiamiento.
8. Seguros y reaseguros.
9. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.
10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.
11. Cesión temporal de derechos de uso o de usufructo de obras nacionales audiovisuales y todas las demás obras nacionales que se expresen mediante proceso análogo a la cinematografía, tales como producciones televisivas o cualquier otra producción de imágenes, a favor de personas no domiciliadas para ser transmitidas en el exterior.
12. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país; así como el suministro de energía eléctrica a favor de los sujetos domiciliados en las Zonas Especiales de Desarrollo (ZED). El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.
13. Los servicios de asistencia que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país, cuyos clientes o potenciales clientes domicilien en el exterior y siempre que sean utilizados fuera del país.
14. Los servicios de apoyo empresarial prestados en el país a empresas o usuarios domiciliados en el exterior; tales como servicios de contabilidad, tesorería, soporte tecnológico, informático o logística, centros de contactos, laboratorios y similares.
15. Servicios de diseño.
16. Servicios Editoriales
17. Servicios de Imprenta.
18. Servicios de Investigación científica y desarrollo tecnológico.
19. Servicios de asistencia legal.
20. Servicios Audiovisuales.

Sin embargo, el artículo 33 de la Ley del IGV establece que tales servicios listados se considerarán exportados cuando cumplan concurrentemente los siguientes requisitos:

- El servicio sea prestado a título oneroso.
- El servicio sea prestado por una persona domiciliada en el país.
- El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

Por otro lado, el propio Artículo 33 de la Ley del IGV establece que determinados servicios siempre se considerarán como exportación, independientemente de cumplir con los requisitos señalados anteriormente.

En nuestro caso particular, vemos que tenemos a un servicio oneroso prestado en el exterior por un domiciliado a favor de un no domiciliado y cuyo aprovechamiento se da íntegramente fuera del país. Además, se trata de un servicio de consultoría, recogido en el numeral 1 del Apéndice V de la Ley del IGV y que cumple con los requisitos antes indicados. Por tanto, en uno u otro escenario, dicho servicio no se encuentra gravado con el IGV.

Cabe señalar que aquellos servicios que son considerados como exportación de servicios para efectos del IGV, dan lugar a un saldo a favor del exportador, que de acuerdo con lo señalado en el Artículo 34 de la Ley del IGV, será igual al importe del impuesto que hubiera sido consignado en el comprobante de pago de haberse considerado una operación gravada. Dicho saldo podrá ser utilizado como crédito fiscal a favor del IGV, como crédito contra otras deudas tributarias o excepcionalmente podrá ser devuelto al contribuyente.

A continuación, resumimos mediante el siguiente cuadro, el impacto tributario que se genera en el Impuesto a la Renta y el IGV respecto a una exportación de servicios prestado por una empresa domiciliada en el

Perú dentro de la legislación peruana, sin tener en cuenta la aplicación del CDI Perú-Brasil que se explicará más adelante.

Contribuyente	Empresa domiciliada en Perú	
Impuesto a la Renta	Tributa 29.5% por su Renta de Fuente Peruana.	Tributa por su Renta de Fuente Extranjera. Aplica como crédito el IR pagado en el extranjero. Límite: tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero.
IGV	Tributa por servicio prestado en el país, salvo que califique como exportación según el Apéndice V de la Ley del IGV y cumpla los siguientes requisitos: i) Que el servicio sea prestado a título oneroso. ii) Que sea prestado por una persona domiciliada en el país. iii) Que el usuario del servicio sea una persona no domiciliada. iv) Que el uso, explotación o aprovechamiento del servicio por parte del no domiciliado tenga lugar en el extranjero. Hay una lista taxativa de servicios que califican como exportación de servicios, los cuales están listados en el Apéndice V de la Ley del IGV. Excepcionalmente, el artículo 33 de la Ley del IGV ha calificado ciertas operaciones como exportación de servicios sin requerir el cumplimiento de los requisitos antes indicados.	

La exportación de servicios de acuerdo a la Ley del IGV da derecho al saldo a favor del exportador que constituye el IGV de compra de las adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a la prestación de dichos servicios. Dicho saldo podrá ser utilizado como crédito fiscal contra el IGV de ventas, como crédito contra otras deudas tributarias, y en su defecto, podrá ser materia de devolución al contribuyente.

2.2.3. Comprobantes de pago

De acuerdo al literal d) del numeral 1.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago[8] (RCP) en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del Impuesto General a las Ventas (IGV), se debe emitir una factura de acuerdo a las normas contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En ese sentido, el artículo 8 del RCP precisa que las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano, pudiendo contener de manera adicional dentro del mismo documento la traducción a otro idioma. Así mismo, respecto al número de RUC se precisa que la factura emitida no consignará dicho número de tratarse de operaciones de exportación. Por otro lado, en el caso de la segunda copia: SUNAT, la misma será archivada para ser entregada a dicha entidad cuando ésta lo requiera.

Es importante mencionar que la factura a emitirse por los exportadores de servicios no debe emitirse conforme a las normas vigentes en el país donde reside o domicilie el usuario del servicio, es decir Brasil. Sino que deben contener, como se ha mencionado anteriormente, los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago peruano.

[8] Aprobado mediante Resolución de Superintendencia No. 007-99/SUNAT.

III. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Habiendo expuesto el alcance y las implicancias tributarias de la exportación de servicios, podemos señalar que, en cuanto al Impuesto a la Renta, frecuentemente la exportación de un servicio dará lugar a la doble imposición, como se pudo apreciar de nuestro ejemplo señalado en la Sección 2.2.1 de la presente Guía. Frente a estos problemas usuales surgen los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) como pasaremos a explicar.

3.1. Generalidades

Como hemos mencionado, los CDI surgen frente a la problemática internacional que ocasiona la doble imposición. De esta forma, los países, buscando evitar entorpecer las operaciones de comercio internacional por razón de sus políticas impositivas, acuerdan establecer un régimen de asignación de potestades tributarias para facilitar el intercambio de bienes y servicios de manera transfronteriza.

Es así que, en esencia, los CDI son tratados internacionales, celebrados en el marco de la Constitución Política del Perú por el procedimiento establecido y que busca evitar o solucionar el problema de la doble tributación, así como facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información entre países.

Usualmente se reconocen dos tipos de doble imposición que los CDI busca solucionar:

- Doble Imposición Jurídica: Se da cuando una persona es gravada por la misma renta en dos o más jurisdicciones.
- Doble Imposición Económica: Se da cuando dos personas son gravadas por la misma renta en dos o más jurisdicciones, utilizando figuras distintas.

De lo expuesto, se puede señalar que los CDI cumplen tres funciones determinantes:

- Evitar o prevenir la doble imposición mediante la asignación de potestades tributarias a los países de residencia o fuente.
- Intercambio de información entre países mediante cláusulas que faciliten dicho intercambio.
- Prevenir la evasión fiscal mediante cláusulas que prevengan la utilización de los CDI con el único fin de aprovechar sus beneficios (treaty shopping)

Actualmente el Perú ha suscrito 7 CDI, con los siguientes países:

- Brasil
- Canadá
- Chile
- Corea del Norte
- México
- Portugal
- Suiza

Por otro lado, también nos encontramos bajo la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el cual busca evitar la doble imposición entre los países miembros de la CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú), pero que es sustancialmente distinto a los demás CDI suscritos por el Perú.[9]

Para uniformizar los CDI, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha propuesto un modelo de CDI (MOCDE). En general, la mayoría de CDI suscritos (incluyendo los de Perú) se ha suscrito bajo la mayoría de términos del MOCDE. Cabe señalar, sin embargo, que en tanto el MOCDE tiene como principal objetivo fomentar el comercio para países exportadores de capital, algunos países en vías de desarrollo (como el Perú) incluyen cláusulas recogidas de otro tipo de modelos (como el Modelo de la ONU), que buscan proteger a los países importadores de capital.

[9] La Decisión 578 es emitida por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) con la finalidad de armonizar las normas referidas a evitar la doble imposición entre sus Países Miembros, constituidos por Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú. Ahora bien, respecto de los atributos de la Decisión 578, debemos indicar que, a diferencia del Modelo OCDE y ONU, ésta utiliza únicamente el criterio de la fuente. En otras palabras: la renta estará gravada en el país miembro en el que geográficamente se haya ejecutado la actividad económica que la genera.

3.2. Principales aspectos de los CDI

3.2.1. Ámbito de aplicación

Para tratar el tema de los CDI, es importante analizar cuál es su ámbito de aplicación. Una de las primeras consideraciones que ya ha sido mencionada previamente en esta Guía es que los CDI se aplican a impuestos sobre la renta y/o sobre el patrimonio. Esto se encuentra recogido en el Artículo 2 del MOCDE, el cual además ha sido incorporado, con sus respectivas particularidades, en los CDI suscritos por el Perú.

Adicionalmente, el Artículo 1 del MOCDE, recogido también en los CDI suscritos por el Perú, señala que el CDI se aplica a las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes.

Detengámonos un momento sobre este punto. De acuerdo con lo señalado en el propio MOCDE y los CDI suscritos por el Perú, no es necesario que intervenga un residente de cada Estado contratante para que se aplique el CDI. Por ejemplo, imaginemos que un residente en Brasil alquila un inmueble situado en el Perú a un residente boliviano. De acuerdo con las normas internas peruanas, el ingreso percibido por el sujeto domiciliado en Brasil es de fuente peruana, debido al lugar de ubicación del inmueble, por lo que el no domiciliado deberá tributar en el Perú. En Brasil, por su parte, el residente brasileño tributa por sus rentas de fuente mundial, por lo que deberá considerar el ingreso percibido por el inmueble en Perú como parte de sus ingresos de fuente extranjera.

Como vemos, en este caso se aplica el CDI Perú – Brasil sin la necesidad de que intervengan residentes de ambos países.

3.2.2. Concepto de Residencia

Como mencionamos en la sección anterior, los CDI se aplican a residentes de uno o ambos estados contratantes. Ante ello, es necesario entender que se entiende por "residente" para efectos de la aplicación de un determinado CDI.

En primer lugar, el Artículo 3 del MOCDE define lo que se entiende por "persona" y "sociedad". De esta forma, señala que el término "persona" comprende a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Por "sociedad" se entiende a cualquier persona jurídica que se considere persona jurídica a efectos impositivos. Vemos que, en el caso de sociedades, el MOCDE se ha remitido a la legislación interna de cada país para determinar quién es considerado persona jurídica. En el caso peruano, debemos remitirnos al Artículo 14 de la LIR para determinar quiénes son personas jurídicas para efectos tributarios.

Por otro lado, el Artículo 4 del MOCDE señala qué personas o sociedades son consideradas residentes de un Estado contratante. Así, señala que un residente es toda persona que, en virtud de la legislación interna de un Estado, esté sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza análoga. Esto quiere decir que, nuevamente, debemos remitirnos a las normas sobre residencia que se encuentran en la LIR para determinar cuándo una persona (definida previamente en el Artículo 3 del MOCDE) es residente en el Perú.

Sin embargo, el Artículo en cuestión continúa y señala que, pese a lo señalado, no se considerará residente a las personas que se encuentran sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por sus rentas de fuente local. Esto es importante debido a que, por ejemplo, en el caso peruano, una sucursal de una empresa no domiciliada se considera domiciliada en el Perú, pero solo tributa por sus rentas de fuente peruana, por lo que no puede ser considerada como residente para efectos de la aplicación del CDI.

Finalmente, el Artículo 4 del MOCDE establece ciertos criterios para solucionar el problema de doble residencia, tanto para las personas naturales (señalando criterios como vivienda permanente, centro de intereses vitales, entre otros), como para las personas jurídicas (en el caso del MOCDE, el criterio es la sede de dirección efectiva).

3.2.3. Establecimiento permanente

Un tema importante a considerar en el caso de los CDI, debido a su aplicación recurrente, es el concepto de establecimiento permanente. La importancia de este artículo nace principalmente por el Artículo 7 del MOCDE, que regula los beneficios empresariales, ya que dicho artículo señala que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solo serán sujetos a imposición en dicho Estado, salvo que realice la actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente, en cuyo caso se pasará de tributación exclusiva en residencia a tributación compartida.

No obstante lo señalado, el concepto de establecimiento permanente también puede encontrarse a lo largo de los demás Artículos del MOCDE, tales como el Artículo 10 sobre dividendos y el Artículo 11 sobre intereses.

Al respecto, el Artículo 5 del MOCDE recoge el concepto de Establecimiento Permanente para efectos de la aplicación de los CDI, y señala 3 modalidades de establecimiento permanente, de acuerdo con dicho Artículo:

a. Lugar fijo de negocios. El numeral 1 del Artículo 5 del MOCDE señala que por Establecimiento Permanente debemos entender, en principio, a un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

   En cuanto a la fijeza, debemos entender esto desde un punto de vista espacial y temporal. En cuanto al plano espacial (*location test*), si bien el lugar no debe ser estrictamente inamovible, sí tiene que tener cierta relación geográfica para poder considerarse un lugar fijo. Es así que, si dicho "lugar fijo" se desplaza esporádicamente alrededor de varios Estados, no se podrá considerar que tiene fijeza para efectos del CDI. Si, en cambio, se mueve dentro de una zona determinada con coherencia geográfica, pese a su movilidad, puede ser considerado un lugar fijo.

   En cuanto al plano temporal (*duration test*), dicho lugar fijo debe tener, cuanto menos, vocación de permanencia, para poder considerarse

como fijo. Cabe señalar que este lugar debe estar a disposición de la empresa para poder considerarse Establecimiento Permanente.

Asimismo, en lo que respecta a la actividad empresarial de la empresa (*business test*), debe entenderse que estamos frente a la actividad principal de dicha empresa (*core business*) y no a actividades incidentales.

Finalmente, el numeral 2 del Artículo 5 del MOCDE incorpora ciertas entidades que siempre serán consideradas como Establecimientos Permanentes para efectos del CDI, tales como las sedes de dirección, las sucursales, los talleres, las minas, entre otros.

b. Obra o proyecto de construcción o instalación. El MOCDE señala que solo se considerarán como Establecimientos Permanentes aquellas obras o proyectos de construcción o instalación cuya duración excede los 12 meses.

Al respecto, los Comentarios al Artículo 5 del MOCDE en lo referido a esta modalidad de Establecimiento Permanente, han señalado que se debe tener en cuenta la unidad geográfica y comercial de la obra o proyecto para determinar si es un Establecimiento Permanente. Es decir, se busca prevenir que los agentes, por ejemplo, separen un proyecto en varios contratos de corta duración con el fin de evitar la aplicación del plazo de 12 meses. Así, según los Comentarios del MOCDE, si dichos contratos guardan una unidad coherente geográfica y comercial con relación a una obra o proyecto determinado, debe entenderse que existe un Establecimiento Permanente.

Un tema interesante sobre este punto es que, a diferencia del MOCDE, el Modelo de CDI planteado por la ONU reduce el plazo de duración necesaria a 6 meses para que una obra o proyecto de construcción o instalación sea considerada Establecimiento Permanente. Ello debido a que, como hemos mencionado, el Modelo ONU busca proteger a los países importadores de capital (los cuales usualmente son los países de cuya fuente salen las rentas). Así, el

Artículo 7 de beneficios empresariales establece tributación exclusiva al país de residencia de quien percibe las rentas, salvo que exista Establecimiento Permanente. Con la reducción del plazo, se busca facilitar la existencia de un Establecimiento Permanente, con el fin de otorgar potestad tributaria al país de la fuente.

c. Agente dependiente. De acuerdo con el numeral 5 del Artículo 5 del MOCDE, cuando un agente dependiente actúe en nombre de una empresa y ejerza habitualmente facultades de concluir contratos en nombre de dicha empresa, se considerará que existe un Establecimiento Permanente respecto de las actividades que el agente realice para la empresa.

   Cabe señalar que, al igual que en el lugar fijo de negocios, se busca que la actividad que realice el agente dependiente sea parte de la actividad principal (*core business*) de la empresa.

3.3. CDI entre Perú y Brasil

El 14 de agosto de 2009 entró en vigencia el Convenio entre Perú y Brasil para evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la Renta y a su patrimonio. Este surgió efectos a partir del 01 de enero del 2010.

En el Artículo 2 del CDI entre Perú y Brasil, se indica que los impuestos actuales a los que se aplica dicho Convenio son:

a. En el caso de Perú, los impuestos establecidos en la LIR.
b. En el caso de Brasil, el impuesto federal sobre la Renta.

Al igual que los demás CDI suscritos por el Perú, el CDI con Brasil sigue la línea del MOCDE, con ciertas diferencias, de las cuales las más significativas serán señaladas a continuación.

3.3.1. Diferencias con el MOCDE

3.3.1.1. Residencia

Como señalamos anteriormente, el MOCDE establece criterios para solucionar los problemas de doble residencia. Así, en el caso de personas jurídicas, el criterio adoptado por el MOCDE es que la persona jurídica es residente en el lugar en donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Sin embargo, el numeral 3 del Artículo 4 del CDI entre Perú y Brasil señala que en caso exista un problema de doble residencia de una persona jurídica, las autoridades competentes de ambos Estados contratantes harán lo posible para resolver el caso. La ausencia de dicho acuerdo mutuo provocará que dicha persona jurídica no pueda exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas del CDI.

De acuerdo al numeral 3 del artículo 4 del CDI Perú-Brasil, cuando una persona que no sea física o natural, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver el caso. En ausencia de dicho acuerdo mutuo, la persona jurídica no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas que brinda el Convenio.

Esto implica que, en caso no se llegue a un común acuerdo entre Perú y Brasil respecto de la residencia de una persona jurídica determinada, no se podrán aplicar los métodos para solucionar la doble imposición, como veremos más adelante, ni aplicar las tasas reducidas en el país de la fuente respecto de las rentas pasivas previstas en el CDI.

3.3.1.2. Establecimiento permanente

Tal y como lo señalamos en la sección 3.2.3 de esta Guía, el Perú ha incorporado ciertas disposiciones del Modelo ONU a sus CDI. Tal es el caso del concepto de Establecimiento Permanente que se encuentra recogido en el Artículo 5 del CDI entre Perú y Brasil.

En primer lugar, en cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Brasil incorpora también a la actividad de montaje, así como a las actividades de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 6 meses.

Adicionalmente se debe considerar que en el último párrafo del numeral 3 del artículo 5 del CDI Perú – Brasil señala que, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas o sustancialmente similares con las de la empresa.

3.3.1.3. Dividendos

El Artículo 10 del MOCDE establece una regla de tributación compartida en ambos Estados contratantes para el caso de la distribución de dividendos. Sin embargo, el Artículo establece un límite máximo cuando los dividendos son pagados por un Estado contratante a un beneficiario efectivo del otro Estado contratante.

En este caso, el MOCDE establece límites a las tasas de imposición de 5%, cuando el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una *partnership*) que posea directamente al menos 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos; y de 15% en cualquier otro caso.

Por su parte, el CDI Perú – Brasil establece un supuesto similar al planteado anteriormente. Sin embargo, el primer límite es de 10% (en vez de 5%) y el porcentaje de control disminuye a 20% (de las acciones con derecho a voto de la sociedad residente de Perú que paga los dividendos). El límite de 15% se mantiene para los demás casos.

3.3.1.4. Intereses

Para el caso de intereses, el Artículo 11 también establece una regla de tributación compartida, estableciendo una tasa máxima en el país del cual procedan los intereses (país de la de la fuente).

En el caso del CDI Perú – Brasil, este límite es de 15%.

3.3.1.5. Regalías

El Artículo 12 del MOCDE regula la tributación en el caso de las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es residente en el otro Estado contratante. Al respecto, este artículo recoge una regla de tributación exclusiva en el país de residencia del beneficiario efectivo.

Asimismo, este artículo recoge una definición de "regalías", señalando que comprende los pagos por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, de películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

A diferencia del MOCDE, el CDI Perú – Brasil establece una regla de tributación compartida tanto para el Estado de residencia como para el Estado de la fuente. Sin embargo, limita la tasa del impuesto a 15%.

Otra de las diferencias que podemos advertir del párrafo anterior es que, según indica el numeral 3 del Artículo 12 del CDI Perú – Brasil, el término "regalías" también comprende los pagos por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. cualquier clase de pagos percibidos por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o

películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Asimismo es importante mencionar que de acuerdo al numeral 4 del Protocolo establece que se entenderá como regalías a efectos del CDI Perú-Brasil, a los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. Esto último también se aplica a los servicios digitales y empresariales incluidas las consultorías.

Este supuesto es de suma importancia, debido a que particularmente nos encontramos frente a supuestos de exportaciones de servicios. Es así que, bajo este supuesto, una exportación de servicios se calificará como regalías a efectos de la aplicación del CDI Perú- Brasil, y se tratarán de acuerdo a lo señalado por el artículo 12 del mencionado Convenio.

A continuación, resumimos mediante el siguiente cuadro las tasas máximas establecidas en el CDI Perú – Brasil para la tributación de las rentas pasivas en el país de la fuente:

Renta	Tasa máxima	
Dividendos	**10%** Si el beneficiario es una sociedad que controla no menos 20% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos.	**15%** En los demás casos.
Intereses	**15%**	

Regalías	**15%** Incluye además los pagos por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Cualquier clase de pagos percibidos por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas

C

3.3.1.6. Cláusula de la Nación más Favorecida

El CDI Perú- Brasil es el único Convenio para evitar la doble imposición firmado por Perú que no contiene ni en su estructura ni en su Protocolo, una Clausula de la Nación más Favorecida. Es decir las tasas acordadas para los dividendos, intereses y regalías no serán reducidas y serán aplicadas tal como se han establecido en el cuadro anterior.

IV. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A BRASIL: APLICACIÓN DEL CDI ENTRE PERÚ Y BRASIL

Habiendo explicado el alcance de las exportaciones de servicios, así como sus implicancias tributarias en materia del Impuesto a la Renta y el IGV, y las consideraciones que deben tenerse en cuenta respecto a los Convenios para evitar la

Doble Imposición, particularmente el CDI entre Perú y Brasil, pasaremos a analizar los siguientes servicios.

- BPO (centros de contacto): De acuerdo con la información proporcionada, este servicio consiste en la subcontratación de funciones de procesos de negocio a proveedores externos de una compañía, específicamente referido a centros de contacto, en la modalidad de *call center*, como es la atención al cliente, telemarketing, cobranzas, entre otros.

- Software: Según la información proporcionada, este servicio consiste en el desarrollo de programas informáticos con el objetivo de resolver problemas de gestión de una empresa, a través del uso de las tecnologías de la información.

- Franquicias: De acuerdo con el Plan de Promoción de Franquicias de PROMPERU, son un sistema de comercialización de productos, servicios y/o tecnología, basado en una estrecha colaboración continúa entre empresas jurídicas y financieramente independientes.

- Marketing digital: Este consiste en la aplicación de estrategias de comercialización llevadas a cabo en los medios digitales. Comprende la siguiente cartera de servicios:

    - Buscadores: Este consiste en el posicionamiento de un sitio web en los motores de búsqueda, cuyo objetivo es la optimización del resultado de búsqueda de una página web.
    - Social media: Este consiste en acciones de marketing aplicadas a los medios sociales como blogs Twitter, Facebook, entre otros, a fin de difundir productos o servicios en forma directa y masiva.
    - Marketing móvil: Este consiste en el uso de tecnologías móviles para soluciones de marketing y ventas.
    - Branding: Este consiste en planificar y desarrollar una estrategia de posicionamiento de una marca en la red de manera personalizada.

- Servicios de ingeniería en consultoría: Son empresas de servicios especializados en ingeniería que diseñan y/o ejecutan proyectos de infraestructura, con personal altamente capacitado y que cuentan con certificaciones internacionales de calidad. Comprende la siguiente cartera de servicios:

- Gerencia de proyectos: Consiste en la aplicación de conocimientos, habilidades, herramientas y técnicas a las actividades del proyecto con el fin de satisfacer los requisitos de este.
- Supervisión de obras: Consiste en la actividad de apoyar y vigilar la coordinación de actividades de tal manera que se realice en forma satisfactoria.
- Estudios de pre-inversión: Consiste en el estudio y análisis del ciclo de vida del proyecto con el objetivo de obtener la información necesaria para la toma de decisiones de inversión.
- Estudios de impacto ambiental: Consiste en los estudios que miden el impacto positivo o negativo de un proyecto en el medio ambiente.
- Consultoría en construcción de infraestructura: Consiste en el servicio profesional orientado al asesoramiento técnico en la construcción de infraestructura como edificaciones, carreteras, puentes, puertos, etc.

- Servicios a la minería: Son empresas de servicios de asesoría y gestión de proyectos mineros, que brindan soluciones integrales respetando altos estándares de calidad y responsabilidad socio-ambiental, de acuerdo a los plazos y costos proyectados. Comprende la siguiente cartera de servicios:

  - Gestión de proyectos: Consiste en la aplicación de conocimientos, habilidades, herramientas y técnicas a las actividades del proyecto minero con el satisfacer los requisitos de este.
  - Capacitación y formación de técnicos mineros: Consiste en desarrollar las habilidades y destrezas mineras del personal asignado al proyecto
  - Preparación y explotación subterránea y de tajo abierto: Consiste en servicios relacionados a la explotación (extracción y procesamiento) minera subterránea o de tunelería, y en proyectos de tajo abierto.
  - Estudios preliminares: Consiste en múltiples estudios que apoyan la toma de decisión para iniciar o no un proyecto minero.
  - Estudios de impacto ambiental: Consiste en estudios que miden el impacto positivo o negativo de un proyecto en el medio ambiente.

4.1. Aplicación del CDI Perú – Brasil

Una vez definidos los servicios bajo análisis, pasaremos a desarrollar cada uno teniendo en consideración las disposiciones particulares del CDI entre Perú y Brasil.

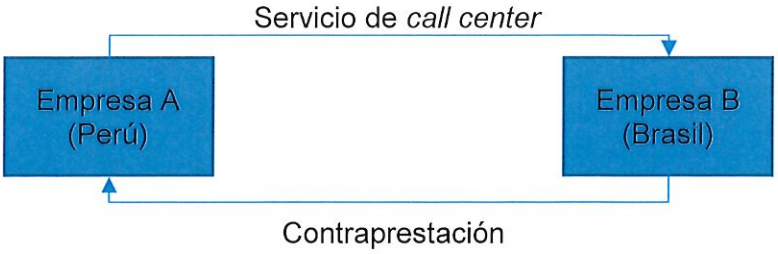
4.1.1. BPO (Centros de contacto)

El primer servicio a ser analizado es el de Centros de Contacto, específicamente en la modalidad de *call center*, el cual implica la subcontratación de las funciones referidas a *call center* por parte de una empresa para ser realizada por un proveedor externo. Dicho servicio puede ser realizado mediante las siguientes modalidades:

a) Servicio Outbound: Este consiste cuando el Centro de Contacto cuenta con personal capacitado para realizar llamadas salientes a efecto de contactar clientes o potenciales clientes con el objetivo de ofrecer algún producto o servicio.

b) Servicio Inbound: Este consiste cuando el Centro de Contacto cuenta con personal capacitado para recibir llamadas entrantes a efecto de resolver dudas y consultas así como atender reclamos y quejas sobre un producto o servicio.

En tanto nos encontramos frente a una situación de exportación de servicios en ambos casos, debemos tener en consideración que el proveedor es una empresa domiciliada en el país que presta un servicio de *call center* a una empresa domiciliada en Brasil, según se muestra gráficamente a continuación.



De acuerdo con las disposiciones del CDI entre Perú y Brasil, la prestación de servicios empresariales se calificará como regalías, aplicándose lo dispuesto en el artículo 12 del mencionado CDI.

De esta forma, vemos que una empresa residente de un Estado contratante (Empresa A residente en Perú) está percibiendo beneficios derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en Brasil). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios se sujetará a una regla de tributación compartida tanto en el Estado de Residencia de quien la perciba (es decir, en Perú en nuestro caso), como para el Estado de la fuente (Brasil) con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.[10]

4.1.2. Software

Al igual que en el caso anterior, partimos del supuesto en que se cede un software desde Perú a un domiciliado en Brasil a cambio de una contraprestación, de acuerdo con el siguiente gráfico

Los "programas de instrucciones de computadoras" (software) se pueden desarrollar mediante las siguientes modalidades:

a) Soluciones horizontales: Consisten en aplicativos informáticos cuya función principal es el procesamiento de información y apoyo para las diferentes áreas operativas de una empresa tales como contabilidad, finanzas, marketing, logística, almacén, etc.

b) Soluciones verticales: Consisten en aplicativos informáticos especializados que buscan solucionar problemas de gestión de manera integral para un sector específico.

[10] El convenio se aplicará en tanto haya doble imposición, es decir la re

c) Desarrollo a medida: Consiste en el desarrollo de soluciones informáticas que no existen en el mercado, a fin de resolver necesidades específicas de una empresa.

d) Fábrica de software: Consiste en un servicio por el cual se pone a disposición la infraestructura y recursos humanos de una empresa a favor de otra a efecto de desarrollar un proyecto específico.

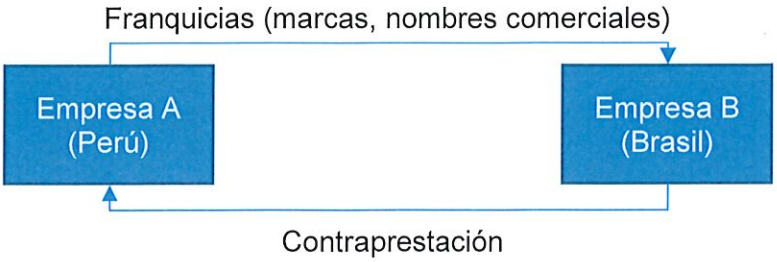
Al respecto, los pagos en relación a los programas de software han sido regulados en el artículo 12 del CDI entre Perú y Brasil como regalías, las cuales han sido definidas como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, u otra *propiedad intangible*, entre otros.

En tal sentido, las rentas que obtenga una empresa domiciliada en el Perú, por la explotación económica de su software a favor de una empresa domiciliada en Brasil, calificará como regalías sujeta a tributación compartida con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.

Por otro lado, si la empresa domiciliada en el Perú enajena el software a favor de una empresa domiciliada en Brasil para su uso interno comercial, ello calificará como beneficio empresarial, el cual estará gravado exclusivamente en el Perú, de acuerdo con el artículo 7 del CDI con Brasil.

4.1.3. Franquicias

Como señalamos anteriormente, las franquicias implican la cesión temporal en uso de marcas o nombres comerciales. Por ello, indubitablemente recaen en la categoría de regalías. Nos encontramos en el supuesto de una exportación de servicios, por lo que entendemos que desde Perú se ceden marcas o nombres comerciales a cambio de una contraprestación, de acuerdo al siguiente gráfico:



Como señalamos, las regalías se encuentran reguladas por el Artículo 12 del CDI entre Perú y Brasil, estableciéndose así una regla de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, siendo que este último Estado se encuentra limitado por una tasa de 15%. En este sentido, en nuestro caso, los beneficios derivados del contrato de franquicia por la cesión en uso de las marcas tributarían plenamente en el Perú, y con una limitación en Brasil de máximo 15% en la imposición de las rentas. Esto último podría llevar a que la Empresa B en Brasil efectúe una retención a la contraprestación pagada a la Empresa A por el Impuesto a pagarse en Brasil.

Asimismo, cabe precisar que en tanto un contrato de franquicia también puede abarcar la prestación de un servicio de asistencia técnica vinculado con el uso de dichas marcas, y éste ha sido considerado como regalía según el Artículo 12 del CDI entre Perú y Brasil y el artículo 4 de su respectivo Protocolo. Dicho servicio estará gravado con una tasa máxima del 15% en Brasil. En ambos casos (retribución por cesión en uso de marcas y por servicio de asistencia técnica), nos encontramos siempre frente a un problema de doble imposición, ya que la misma renta estaría tributando tanto en Brasil (con límites) como en Perú (plenamente). En este caso, se deberá aplicar el método de solución de doble imposición que se desarrolla en el punto 4.2.2.

Finalmente, cabe destacar que la retribución que reciba la empresa domiciliada en Perú por el derecho de llave de la franquicia, es decir, por el derecho de entrada para la explotación de la franquicia -lo cual es distinto del cobro que percibe por la cesión en uso de la marca (regalías)- califica como beneficio empresarial sujeto a tributación exclusiva en Perú. Por tanto, Brasil no gravará dicho cobro.

4.1.4. Marketing digital

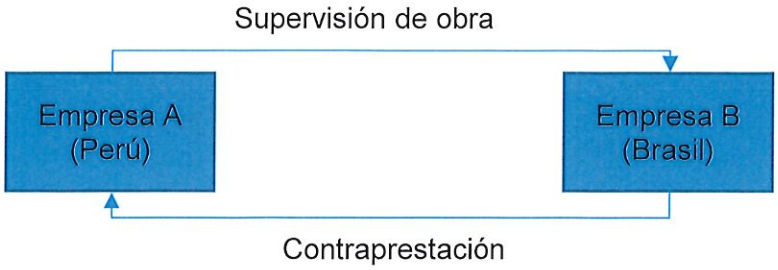
Partamos de un ejemplo en el que una empresa domiciliada en el Perú presta servicios de marketing digital a favor de una empresa domiciliada en Brasil consistente en difundir la marca de los productos que esta última ofrece en las redes sociales como Twitter y Facebook, conforme al siguiente gráfico:

De acuerdo con las disposiciones del CDI entre Perú y Brasil, la prestación de servicios empresariales se calificará como regalías, aplicándose lo dispuesto en el artículo 12 del mencionado CDI.

De esta forma, vemos que una empresa residente de un Estado contratante (Empresa A residente en Perú) está percibiendo beneficios derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en Brasil). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios se sujetará a una regla de tributación compartida tanto en el Estado de Residencia de quien la perciba (es decir, en Perú en nuestro caso), como para el Estado de la fuente (Brasil) con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.

4.1.5. Ingeniería en consultoría

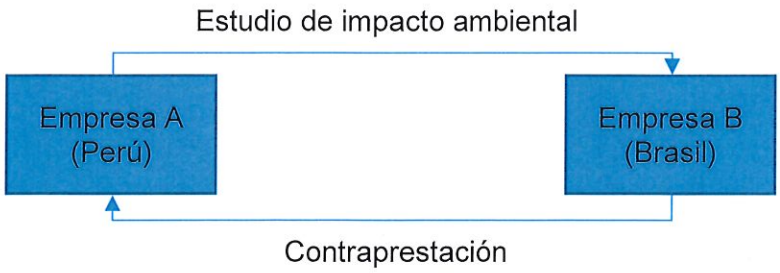
Partamos de un ejemplo en el que una empresa domiciliada en el Perú presta un servicio de supervisión a favor de una empresa domiciliada en Brasil, respecto de la construcción de una obra en dicho país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:



Las rentas que la empresa domiciliada en el Perú obtenga por la prestación de dicho servicio solo estarán gravadas en Perú, siempre que dicha actividad no exceda un periodo de 6 meses. En el caso contrario que ello sí ocurra, se generará un establecimiento permanente en Brasil, por lo que las rentas de la empresa domiciliada en Perú también estarán gravadas en dicho país. En este caso, se podrá recurrir al método para atenuar la doble imposición establecido en el artículo 23 del CDI Perú-Brasil, aplicando así el crédito directo pagado en Brasil como se explica en el punto 4.2.2. de la presente Guía.

4.1.6. Servicios a la minería

Tomemos como ejemplo a una empresa domiciliada en el Perú que ha sido contratada para elaborar un estudio de impacto ambiental para un proyecto minero que quiere llevar a cabo una empresa brasileña en su país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:



De acuerdo con las disposiciones del CDI entre Perú y Brasil, la prestación de servicios empresariales se calificará como regalías, aplicándose lo dispuesto en el artículo 12 del mencionado CDI.

De esta forma, vemos que una empresa residente de un Estado contratante (Empresa A residente en Perú) está percibiendo beneficios

derivados de otro Estado contratante (Empresa B residente en Brasil). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios se sujetará a una regla de tributación compartida tanto en el Estado de Residencia de quien la perciba (es decir, en Perú en nuestro caso), como para el Estado de la fuente (Brasil) con una tasa máxima de 15% en el país de la fuente.

Asimismo, se debe considerar que si se realiza algún servicio de supervisión relacionado a una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje del sector minero en Brasil, también se generará un establecimiento permanente en dicho país, siempre que la supervisión tenga una duración superior a 6 meses.

4.2. Ventajas de la aplicación del CDI

Como podemos observar, la principal ventaja de utilizar el CDI entre Perú y Brasil es la aminoración de la carga tributaria por las rentas obtenidas. Por ejemplo, en el caso de los *call center,* la carga tributaria, en el país de la fuente, (Brasil) se ve disminuida, pues las regalías están sujetas a una tasa máxima de 15%, por lo que la empresa domiciliada en Perú soportará una menor carga tributaria.

Asimismo en algunos casos en ausencia de un CDI, la renta sería gravada en ambos países, que aunque la Ley del Impuesto a la Renta peruano permite aplicar como crédito el impuesto pagado en Brasil, este tiene ciertas limitaciones que en muchos casos hace que el crédito no se efectúe por la totalidad de lo efectivamente pagado a diferencia cuando se aplica el CDI, donde el panorama cambia, pues la renta será gravada únicamente en el Perú y en caso se grave en los dos países, se pueda aplicar el crédito directo pagado en Brasil.

Con ello se evita la doble imposición y los trámites adicionales que ello conllevaría. En el caso del software, la carga tributaria, en el país de la fuente, (Brasil) se ve disminuida, pues las regalías están sujetas a una tasa máxima de 15%, por lo que la empresa domiciliada en Perú soportará una menor carga tributaria.

En general, sobre este punto, con el establecimiento de tasas máximas o tributación exclusiva se da cierta seguridad a las inversiones respecto de cuál es el máximo grado de imposición que se va a soportar por los beneficios adquiridos, lo cual resulta beneficioso para el comercio transfronterizo.

4.2.1. Cláusula de trato no discriminatorio y solución de controversias

Por otro lado, el CDI prevé un trato no discriminatorio para los residentes de ambos Estados contratantes, el cual se encuentra en el Artículo 23 del CDI Perú - Brasil. Asimismo, en el Artículo 24 se encuentra regulado un procedimiento amistoso de solución de controversias derivadas del CDI, con lo que se facilita y promueve las relaciones diplomáticas, en beneficio de los agentes comerciales.

4.2.2. Métodos de solución de doble imposición

Finalmente, y uno de los temas más relevantes respecto a la aplicación de los CDI es que se prevén métodos de solución de doble imposición. Como hemos mencionado anteriormente, en algunos casos previstos por el CDI se atribuyen potestades tributarias compartidas tanto al país de la fuente como al país de residencia, con lo que se genera doble imposición pese a aplicarse el CDI. Esto también se presenta si los servicios prestados por una empresa domiciliada en Perú generan establecimiento permanente en Brasil, pues en dicho caso las rentas obtenidas por dicha empresa pasarán a estar gravadas en Perú y Brasil.

Ante ello, se puede aplicar el Artículo 22 del CDI, que busca eliminar la doble imposición. Debido a que en la exportación de servicios, Perú es el país de residencia, es este quien debe solucionar la doble imposición, por lo que se aplica el numeral 1 del Artículo 22 señalado.

Así, el inciso a) del numeral 1 del Artículo 22 del CDI del CDI señala que los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano, como crédito, el impuesto pagado en Brasil de acuerdo con la legislación brasileña y del CDI.

Esta regulación es similar a lo señalado en el Artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, al cual hemos hecho referencia en esta Guía. Sin embargo, se facilita la aplicación de dicho crédito, ya que no se encuentra sujeto a la limitación de la tasa media, como sucede en el supuesto del inciso e) del Artículo 88 de la LIR.

Asimismo, el inciso b) del numeral 1 del mencionado artículo señala que cuando una empresa domiciliada en Perú tome como crédito el IR corporativo pagado en Brasil por la empresa domiciliada en dicho país que distribuya dividendos a la empresa peruana (crédito indirecto) y controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad. Es decir, que la empresa peruana tiene la posibilidad de deducir de su IR a pagar en el Perú, el IR corporativo pagado por la empresa brasileña por las utilidades sobre las cuales distribuyó dividendos, solo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado.

Para un mejor entendimiento, partiremos de tres ejemplos ilustrativos sobre los métodos para atenuar la doble imposición, establecidos en el CDI Perú-Brasil, y como estos reducen la carga tributaria en comparación si es que no existiera CDI alguno. Pero antes de ello, resumiremos las tasas impositivas aplicables a Perú y Brasil respecto a las principales rentas de cada país:

	PERÚ	BRASIL
IR Sociedades Domiciliadas	29.5%	15%[11][12]
IR Sociedades No Domiciliadas	30%	15%[13]
Retención dividendos	5%	0%
Retención Intereses	4.99% Bancos 30% Otros intereses	15% 25% Beneficiario en Paraíso Fiscal
Retención Regalías	30%	15%

[11] La tasa nominal combinada del impuesto a la renta corporativo es la suma de las siguientes tasas: la Tasa Corporativa del Impuesto a la Renta del 15% sobre los beneficios de una entidad, una sobretasa del 10% del ingreso en exceso de 240,000 BRL por año y un Impuesto a la Contribución Social sobre el ingreso neto ajustado.

[12] En la presente Guía a efectos de la aplicación del Convenio solo se utilizará el Impuesto Corporativo del Impuesto a la Renta del 15%, en base al numeral 3 del artículo 2 del CDI Perú-Brasil que establece que los impuestos actuales aplicables ha dicho Convenio en el caso de Brasil es el Impuesto Federal sobre la Renta.

[13] La tasa del impuesto corporativo también es aplicable a las empresas no domiciliadas que obtienen rentas de fuente brasileña. Es decir la suma de las siguientes tasas: la Tasa Corporativa del Impuesto a la Renta del 15% sobre los beneficios de una entidad, una sobretasa del 10% del ingreso en exceso de 240,000 BRL por año y un Impuesto a la Contribución Social sobre el ingreso neto ajustado.

		25% Beneficiario en Paraíso Fiscal
Asistencia Técnica	15%	15% 25% Beneficiario en Paraíso Fiscal
IVA	18%	IPI: 20%[14] ICMS: 4-25%[15]

i. Empresa domiciliada en Brasil que reparte dividendos a una empresa domiciliada en Perú.

Imaginemos que la Empresa B domiciliada en Brasil percibe una utilidad de 1000 por sus actividades empresariales, pagando un impuesto en Brasil de 15%[16] (Tasa Corporativa del Impuesto a la Renta del 15%). Asimismo, esta empresa reparte dividendos a la Empresa A domiciliada en Perú[17], no efectuándose retención. Finalmente, en el Perú, por dicha distribución, la Empresa A deberá pagar 29.5% de Impuesto a la Renta.

Entonces, tenemos lo siguiente:

	SIN CDI	CON CDI
Utilidades Empresa B en Brasil	1000	1000
IR en Brasil	15% x 1000 = 150	15% x 1000 = 150
Utilidad distribuible	850	850
Retención 0% del IR brasileño a los dividendos sobre 850	0	0
IR de 29.5% en Perú	29.5% x 850 = 250.75	29.5% x 850 = 250.75
Crédito contra el IR peruano: retención del IR brasileño a los dividendos	0	0
Crédito contra el IR peruano: IR corporativo en Brasil	-	150
IR en Perú	250.75	100.75
TOTAL RECIBIDO	599.25	749.25

[14] IPI es un impuesto federal sobre la manufactura de bienes y la importación de bienes a Brasil.

[15] ICMS es un impuesto al valor agregado estatal sobre la circulación e importación de bienes y la provisión de transporte interestatal e intermunicipal y servicio de comunicaciones.

[16] La tasa del IR corporativo en Brasil aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en dicho país es del 34%. Asimismo el impuesto a las sucursales de empresas extranjeras es del 34%.
Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Brasil tributan el Impuesto Adicional normalmente vía retención sobre la renta de fuente brasileña que hayan obtenido. En el caso de la distribución de dividendos la tasa de retención es de 0%
En el caso de los intereses, la tasa general es del 15%. Asimismo se aplicará una tasa del 25% cuando el beneficiario este ubicado en un paraíso fiscal.
En cuanto a las regalías, la tasa general es del 15%. Asimismo se aplicará una tasa del 25% cuando el beneficiario este ubicado en un paraíso fiscal.

[17] Para fines del ejemplo se entenderá que la empresa peruana ha obtenido 0 de renta de fuente peruana y 850 de fuente extranjera (dividendos).

Vemos que, con la aplicación del crédito establecido en el inciso e) del Artículo 88 de la LIR, debido a toda la carga impositiva, al Perú solo llegaría 599.25 de los 1000 de utilidad que obtuvo la Empresa B. Es decir, soporta una tasa efectiva de 49.92%, lo cual es bastante alto.

Mientras que con la aplicación del inciso a) del numeral 1 del Artículo 2 del CDI con Brasil y su Protocolo, podemos deducir del Impuesto a pagar en Perú, no solo el IR pagado en Brasil por la distribución de dividendos, sino además el IR pagado por la empresa domiciliada en Brasil por las utilidades sobre las cuales distribuyó dichos dividendos.

ii. Empresa domiciliada en Perú que obtiene rentas en Brasil sin configurarse Establecimiento Permanente

En otro ejemplo, imaginemos que la Empresa A domiciliada en Perú percibe una renta neta de 1000 por sus actividades empresariales realizadas en Perú, asimismo ha obtenido ingresos neto por actividades realizadas en Brasil por 1000. En dicho país, ha cumplido con pagar un impuesto a la renta empresarial de 34%[18] por la suma de 300. Dicha tributo se pagó en el mismo año de acuerdo con la legislación brasileña.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo:

	SIN CDI	CON CDI
Utilidades Empresa A	2000	2000
IR en Perú	29.5%x2000 = 590	29.5%x2000= 590
Utilidades Empresa A en Brasil	1000	1000
IR en Brasil	15% x 1000=150	-

[18] Las personas jurídicas no domiciliadas están sujetas a la imposición brasileña solo si realiza ciertas actividades de venta en Brasil a través de un agente o representante domiciliado en el país y que tenga el poder de obligar legalmente al vendedor extranjero o a través de una sucursal nacional del vendedor extranjero. Un representante actuando como agente no dará lugar a una presencia tributable en Brasil si la transacción final es concluida en el extranjero por la empresa no residente.
La tasa del IR corporativo en Brasil aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en dicho país es del 34%, que es la suma de la tasa del impuesto a las empresas de 15%, la sobretasa sobre los beneficios que superan los 240.000 BRL de 10% y la tasa de contribución social de 9%.
Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Brasil tributan el Impuesto Adicional normalmente vía retención sobre la renta de fuente Brasileña que hayan obtenido. En el caso de la distribución de dividendos se encuentra exentos de impuestos.
En el caso de los intereses, la tasa general es de 15%. La tasa será de 25% si el beneficiario es residente en un paraíso fiscal.
En cuanto a las regalías, la tasa general será de 15%. La tasa será de 25% si el beneficiario es residente en un paraíso fiscal.

Crédito contra el IR peruano:	75[19]	-
IR en Perú	515	590
IR Total	665	590
TOTAL RECIBIDO	1335	1410

Vemos que, sin la aplicación del CDI, la renta de fuente extranjera obtenida en Brasil es gravada en dicho país. Aunque mediante el inciso e) del Artículo 88 de la LIR, se aplica un crédito, este al no exceder del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior, solo corresponde a un monto de 75, de los 150 efectivamente pagados. Por tanto, la utilidad luego de impuestos sería de 1335. A diferencia de cuando se aplica el CDI Perú-Brasil, ya que al ser la renta obtenida, producto de la actividad empresarial de la compañía peruana y al no configurarse un establecimiento permanente, dicha renta solo se gravará en Perú y ya no en Brasil. Por tanto la utilidad efectivamente recibida asciende a 1410.

iii. <u>Empresa domiciliada en Perú que obtiene rentas en Brasil configurándose un Establecimiento Permanente.</u>

[19] Aplicación de tasa Media. De acuerdo con el artículo 88 inciso e) de la Ley del Impuesto a la renta y el artículo 52 de su reglamento, los contribuyentes que obtengan rentas de fuente extranjera gravadas con el Impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al monto del impuesto a la renta efectivamente pagado en el exterior por dichas rentas, siempre que dicho monto no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a la rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Dicha tasa media se calculará mediante la siguiente fórmula:

TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA ABONADO EN EL EXTRANJERO

$$\text{Tasa media} = \frac{\text{Impuesto pagado}}{\text{RNE+RNFE+PEA}} \times 100$$

Donde:
RNE= Renta neta empresarial
RNFE: Renta neta fuente extranjera
PEA: Pérdida de ejercicios anteriores

Del ejemplo planteado la tasa media a aplicar sería la siguiente:

TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA ABONADO EN EL EXTRANJERO

$$\text{Tasa media} = \frac{150}{1000+1000+0} \times 100 = 7.5\%$$

7.5% x 1000 = 75

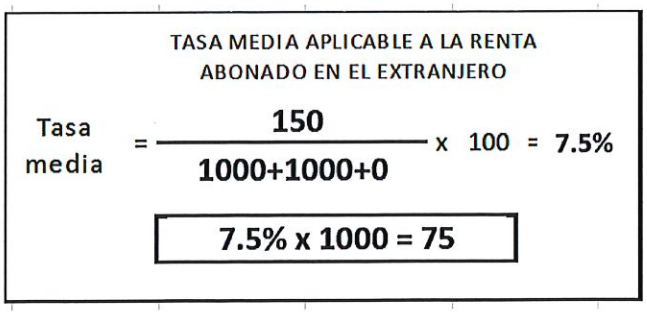
Ahora imaginemos el mismo ejemplo anterior, pero en esta ocasión las actividades llevadas a cabo por la empresa peruana han configurado un Establecimiento Permanente en Brasil.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo:

	SIN CDI	CON CDI
Utilidades Empresa A	2000	2000
IR en Perú	29.5%x2000 = 590	29.5%x2000= 590
Utilidades Empresa A en Brasil	1000	1000
IR en Brasil	15% x 1000=150	15% x 1000=150
Crédito contra el IR peruano:	75[20]	150
IR en Perú	515	440
IR TOTAL	665	440+150=590[21]
TOTAL RECIBIDO	1335	1410

Vemos que, sin la aplicación del CDI, la renta de fuente extranjera obtenida en Brasil es gravada en dicho país. Aunque mediante el inciso e) del Artículo 88 de la LIR, se aplica un crédito, este al no exceder del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior, solo corresponde a un monto de 75, de los 150 efectivamente pagados. Por tanto la utilidad efectivamente recibida sería de 1335. A diferencia cuando se aplica el CDI Perú-Brasil, ya que al ser la renta obtenida, producto de la actividad empresarial de la compañía peruana y al configurarse un establecimiento permanente, dicha renta se gravará en Brasil. Sin embargo, el impuesto pagado en Brasil podrá traerse como crédito contra el impuesto peruano sobre la renta proveniente de ese país, por el monto que no exceda de impuesto que se ha pagado en Perú. Por tanto la utilidad efectivamente recibida luego del impuesto pagado en

[20] Tasa media:



[21] Resultado del impuesto a la renta pagado en Perú (440) y del Impuesto pagado en Brasil (150).

Perú de 440 y del impuesto pagado en Brasil de 150 asciende a un total de 1410.

4.3. Desventajas de la aplicación del CDI

La primera problemática respecto de la aplicación de los CDI, en general, es que para gozar de los beneficios de los mismos se requiere obtener un Certificado de Residencia, debido a los requisitos a presentar para poder obtenerlo. Para ello, se tiene que realizar el trámite correspondiente ante el órgano competente. Sin ello, no es posible aplicar el CDI y se deberá aplicar el régimen general.

i. Obtención de Certificado de Residencia emitido por Perú

En la Resolución de Superintendencia No. 230-2008-SUNAT se establece que para obtener el Certificado de Residencia en Perú debe presentarse el formulario físico "Solicitud de Emisión del Certificado de Residencia en el Perú".

En el caso de los Principales Contribuyentes Nacionales, se presenta la solicitud en la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales; los Principales Contribuyentes a cargo de la Intendencia Regional Lima, en las dependencias encargadas de recibir sus Declaraciones Pago o en los Centros de Servicios al Contribuyente; el resto de contribuyentes a cargo de la Intendencia Regional Lima, en los Centros de Servicios al Contribuyente; y los contribuyentes a cargo de las demás Intendencias Regionales u Oficinas Zonales, en la dependencia de la SUNAT de su jurisdicción o en los Centros de Servicios al Contribuyente correspondientes.

Dicho trámite es gratuito y el plazo máximo de resolución es de 1 a 10 días hábiles.

ii. Obtención de Certificado de Residencia emitido por Brasil

El Certificado de Residencia para efectos fiscales otorgado por la República de Brasil puede ser solicitado por personas naturales y

jurídicas en la Unidad de Cuidados de Ingresos Federales de Brasil que tiene jurisdicción en donde reside el solicitante.

Pasos para solicitar el certificado de Residencia en Brasil:

Para solicitar el Certificado de residencia fiscal en Brasil, el solicitante debe utilizar el formulario "Anexo I"[22] de la Instrucción Normativa RFB No. 1.226 / 2011, que se puede descargar a cabo a través de la dirección:

http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=18459

Directrices para la realización y presentación de la forma:
a) Los campos 1, 2 y 3 del Anexo I debe estar rellenado con la firma de la persona en cuestión o su abogado autorizado.
b) Presentar el formulario en dos ejemplares originales, impresa por ambos lados, preferentemente la unidad de Ingresos Federales de Brasil que la jurisdicción sobre la dirección de su residencia.
c) Adjuntar una copia de la identidad de la persona en cuestión y presentar la identidad original.
d) Si el certificado está firmado por un abogado, también adjunte copia de identidad y poder de representación. Documentos de identidad actuales y poder de representación.[23]

En el caso peruano, el requisito de contar con Certificado de Residencia para acogerse a los beneficios del CDI se encuentra recogido en el Decreto Supremo No. 090-2008-EF. De acuerdo con dicha norma, los Certificados de Residencia emitidos por entidades competentes en otros países tienen una vigencia de 4 meses contados a partir de su emisión, por lo que, para acogerse a los beneficios de un CDI, deberá presentarse dentro de dicho plazo. En caso contrario, el Artículo 2 del citado Decreto Supremo señala que no se deberán considerar los beneficios del CDI. Este criterio, además, ha sido ratificado por

[22] Este documento debe llenarse e imprimir en una hoja (de doble cara)
[23] Si aparece impresa funcionario extranjero, debe ir acompañada de una traducción jurada en uno de estos tres idiomas.

la SUNAT en los Informes No. 012-2014-SUNAT/4B0000 y 094-2015-SUNAT/5D0000.

Por otro lado, también está el problema del llamado *treaty shopping*. Puede ocurrir que una persona busque alocar la renta en una jurisdicción determinada con el único propósito de aprovecharse de las ventajas del CDI, sin algún sustento comercial o empresarial. Estas situaciones no son deseadas por los CDI y usualmente incluyen cláusulas anti abuso que eliminan la posibilidad de aplicar el CDI si el único propósito de la operación es aprovecharse del mismo.

Como se puede entender, el que una persona tenga un propósito o no de aprovecharse del CDI es un tema subjetivo, y queda a discreción del órgano competente el determinar si se ha producido tal abuso o no.

Sin embargo, cabe precisar que en el caso de los intereses y las regalías, el numeral 8 de los artículos 11 y 12 del CDI con Brasil, respectivamente, han dispuesto los beneficios establecidos para dichas rentas no aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual se pagan dichas rentas, fuera el sacar ventaja de los referidos artículos mediante tal creación o atribución.

V. CONCLUSIONES

- De acuerdo a lo que hemos podido observar de la aplicación del CDI entre Perú y Brasil, resulta mucho más conveniente el aprovechamiento de este CDI, debido a que establece como regla general la tributación exclusiva en el Estado de residencia del contribuyente respecto de los beneficios empresariales obtenidos, a no ser que estos se atribuyan a un establecimiento permanente constituido en el otro Estado. De este modo, se evita la doble imposición que pudiera generarse si un contribuyente obtiene beneficios empresariales en el extranjero, pues solo tributará en el país de su residencia.

- El CDI Perú-Brasil permite acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito directo, el impuesto brasileño pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación brasileña y a las disposiciones del mencionado CDI, lo cual no ocurre cuando no se aplica el referido CDI. Aunque existe el crédito del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, este está sujeto a dos límites. Uno de ellos es que el crédito no debe exceder del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior lo que hace que en muchas ocasiones no se pueda aplicar como crédito, la totalidad del impuesto pagado en Brasil.

- Asimismo dicho CDI contempla tasas reducidas del Impuesto a la Renta en el país de la fuente en el caso de las rentas pasivas constituidas por regalías, intereses y dividendos.

- Cabe incluso destacar el caso del CDI Perú con Brasil que permite incluir dentro de la definición de regalías a los pagos efectuados por el uso de derechos de franquicias. En vista que dichos pagos también son considerados regalías, estarán sujetos a la tasa reducida del Impuesto a la Renta en el país de fuente.

- Aunque la obtención del Certificado de Residencia otorgado tanto en Perú o Brasil, es un trámite necesario que deben efectuar las compañías para poder gozar de los beneficios del CDI Perú-Brasil, y que muchas veces resulta engorroso por temas de tiempo y documentos a presentar, las ventajas en ahorro fiscal son mucho mayores.

- El CDI Perú-Brasil además permite que se pueda tomar como crédito el Impuesto a la Renta que gravó las utilidades de la sociedad respecto de las cuales se distribuyó dividendos a favor de otra sociedad domiciliada en el otro Estado Contratante. Constituyendo claramente una ventaja muy importante, pues no solo se podrá aplicar como crédito el Impuesto a la Renta que gravó los dividendos en el otro Estado, sino también el Impuesto a la Renta que gravó dichas utilidades en cabeza de la sociedad distribuidora de los dividendos, pero solo hasta el límite en el que el Impuesto a la Renta peruano exceda el crédito determinado por el IR aplicable en Brasil a los dividendos.

- En este sentido, observamos que las ventajas de la correcta aplicación del CDI entre Perú y Brasil, esto es, teniendo en consideración que las operaciones tengan un sustento económico y comercial, resultan mucho mayores, debido a que reducen la carga impositiva.

VI. RECOMENDACIONES

- Solicitar los Certificados de Residencia en un tiempo prudente a efectos que no se realicen pagos indebidos o retenciones indebidas, que aunque luego pueden solicitarse su devolución, en muchas ocasiones termina en procedimientos de reclamación y apelación en la vía administrativa de larga duración.

- Establecer en los contratos de prestación de servicios con los sujetos domiciliados en Brasil, la descripción específica de los servicios a desarrollarse y en caso sean de naturaleza distinta, discriminar sus prestaciones a efecto de que la Administración Tributaria de cada país aplique la tasa correspondiente a cada uno de los servicios.

- En caso la prestación de servicios se desarrolle de manera continua en Brasil, configurándose un Establecimiento permanente por servicios. Resulta más eficiente constituir una sucursal en el otro Estado, a efectos de tener desde un principio la correcta aplicación de gravámenes.