

**Guía de aprovechamiento:**

CDI Perú – Corea del Sur



## Contenido

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.....	3
2.1.	Alcance.....	3
2.2.	Marco Jurídico Tributario.....	4
2.2.1.	Impuesto a la Renta .....	4
2.2.2.	Impuesto General a las Ventas .....	7
2.2.3.	Comprobantes de pago.....	12
III.	CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	12
3.1.	Generalidades .....	13
3.2.	Principales aspectos de los CDI.....	14
3.2.1.	Ámbito de aplicación .....	14
3.2.2.	Concepto de Residencia .....	15
3.2.3.	Establecimiento permanente .....	16
3.3.	CDI entre Perú y Corea del Sur .....	19
3.3.1.	Diferencias con el MOCDE .....	20
3.3.1.1.	Residencia .....	20
3.3.1.2.	Establecimiento permanente .....	20
3.3.1.3.	Dividendos .....	21
3.3.1.4.	Intereses .....	22
3.3.1.5.	Regalías.....	23
3.3.1.6.	Cláusula de la Nación más Favorecida.....	25
IV.	EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A COREA DEL SUR: APLICACIÓN DEL CDI ENTRE PERÚ Y COREA DEL SUR .....	26
4.1.	Aplicación del CDI Perú – Corea del Sur .....	28
4.1.1.	BPO (Centros de contacto) .....	28
4.1.2.	Software .....	30
4.1.3.	Franquicias .....	32
4.1.4.	Marketing digital .....	33
4.1.5.	Ingeniería en consultoría.....	34
4.1.6.	Servicios a la minería .....	34
4.2.	Ventajas de la aplicación del CDI.....	35
4.2.1.	Cláusula de trato no discriminatorio y solución de controversias .....	36
4.2.2.	Métodos de solución de doble imposición.....	36
4.3.	Desventajas de la aplicación del CDI.....	42
V.	CONCLUSIONES.....	45
VI.	RECOMENDACIONES .....	47

## 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 Corea del Sur, en el marco del Convenio para evitar la doble imposición suscrita 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<sup>1</sup> y 60 de la Ley General de Aduanas<sup>2</sup>, 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.

---

<sup>1</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 055-99-EF

<sup>2</sup> Decreto Legislativo No. 1053

- Presencia de personas físicas: Consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para 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 con nuestro ordenamiento legal vigente.

## 2.2. Marco Jurídico Tributario

Para efectos de la presente guía, analizaremos las implicancias tributarias de las 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 Corea del Sur. El servicio se presta íntegramente en Corea del Sur. 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<sup>3</sup> (LIR) vigente en el Perú, las personas jurídicas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente

<sup>3</sup> Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF y sus modificatorias.

peruana y extranjera<sup>4</sup>, mientras que las personas jurídicas no domiciliadas tributan solo por sus rentas de fuente peruana.

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 Corea del Sur, 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%).

---

<sup>4</sup> 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”.

Supongamos por un momento que la legislación coreana 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 Corea del Sur con lo que está generando rentas de fuente coreana siendo una persona jurídica no domiciliada. En este caso, la Empresa A también se encontrará gravada en Corea del Sur por sus rentas de fuente coreana.

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 peruana 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 Corea del Sur) 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)<sup>5</sup> celebrados con otras jurisdicciones, de modo tal que se pueda asignar de manera efectiva las potestades tributarias, evitando así que se produzcan estos conflictos.

### 2.2.2. Impuesto General a las Ventas

Un tema importante que 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<sup>6</sup>, 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) toma 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 Corea del Sur.

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.

---

<sup>5</sup> 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 imponible entre los países. Además de reducir o eliminar la doble imposición, los CDI 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.

<sup>6</sup> 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 Corea del Sur.

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.

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 Perú 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 contraprestación.

Por otro lado, señala que un servicio es utilizado en el Perú 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<sup>7</sup> 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

---

<sup>7</sup> Aprobado mediante Decreto Supremo No. 24-94-EF y sus modificatorias.

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 en Corea del Sur. 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 el artículo 33 de la Ley del IGV modificado por la Ley No. 30641 establece que los servicios se considerarán exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- 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.

Para efecto de lo señalado anteriormente el exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de SUNAT.

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, 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-Corea del Sur que se explicará más adelante.

Contribuyente	Empresa domiciliada en Perú	
<b>Impuesto a la Renta</b>	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.
<b>IGV</b>	Tributa por servicio prestado en el país, salvo que califique como exportación de acuerdo con el artículo 33 de la LIGV que cumpla con los siguientes requisitos:	

	<ul style="list-style-type: none"><li>i) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.</li><li>ii) Que sea prestado por una persona domiciliada en el país.</li><li>iii) Que el usuario del servicio sea una persona no domiciliada.</li><li>iv) Que el uso, explotación o aprovechamiento del servicio por parte del no domiciliado tenga lugar en el extranjero.</li></ul> <p>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.</p> <p>La exportación de servicios de acuerdo con 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.</p>
--	--

### 2.2.3. Comprobantes de pago

De acuerdo con el literal d) del numeral 1.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>8</sup> (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 con 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 Corea del Sur. Sino que deben contener, como se ha mencionado anteriormente, los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago peruano.

### 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.

---

<sup>8</sup> Aprobado mediante Resolución de Superintendencia No. 007-99/SUNAT.

### 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 como, 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 Sur
- 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.<sup>9</sup>

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 han 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.

## 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

---

<sup>9</sup> 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.

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 Corea del Sur 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 Corea del Sur es de fuente peruana, debido al lugar de ubicación del inmueble, por lo que el no domiciliado deberá tributar en el Perú. En Corea del Sur, por su parte, el residente coreano 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 – Corea del Sur 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 que 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 Corea del Sur

El 3 de marzo de 2014 entró en vigor el Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo. Surgiendo efectos a partir del 01 de enero del 2015.

En el Artículo 3 del CDI entre Perú y Corea del Sur, se indica que los impuestos actuales a los que se aplica dicho Convenio son:

- a. En el caso de Perú, los impuestos sobre la renta establecidos en la LIR.
- b. En el caso de Corea del Sur:
  - i. El impuesto sobre la renta;
  - ii. El impuesto sobre las sociedades
  - iii. El impuesto especial para el desarrollo rural; y
  - iv. El impuesto local sobre la renta;

Al igual que los demás CDI suscritos por el Perú, el CDI con Corea del Sur, 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.

Es así, que el numeral 3 del Artículo 4 del CDI entre Perú y Corea del Sur señala que en caso exista un problema de doble residencia de una persona jurídica, se considerará residente solo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Y en caso su sede de dirección efectiva no se pudiere determinar, las autoridades competentes de los Estados resolverán el caso mediante un acuerdo mutuo.

#### 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 Corea del Sur.

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

En segundo lugar, se incorpora la prestación de servicios, incluidos los de consultoría por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras

personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el otro Estado Contratante, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en ese Estado durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Este supuesto es importantísimo, debido a que particularmente nos encontramos frente a supuestos de exportaciones de servicios. Es así como, bajo este supuesto, una exportación de servicios puede dar lugar a un Establecimiento Permanente con solo tener en cuenta la duración, sin necesidad de un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, siempre que el servicio se realice por intermedio de trabajadores encomendados para dicho fin por la empresa.

En este caso también se debe considerar el tema de la unidad geográfica y comercial. De esta forma, si se busca evitar la aplicación de este inciso separando un servicio en varios contratos, se puede entender todos estos contratos vinculados con un solo proyecto, debido a que forman una unidad coherente geográfica y comercial, determinando así la posible existencia de un Establecimiento Permanente.

Adicionalmente se debe considerar que en el último párrafo del numeral 3 del artículo 5 del CDI Perú- Corea del Sur señala que, para efecto del cómputo de los 6 meses en el caso de las obras o proyectos de construcción, o de los 183 días en el caso de la prestación de servicios, se debe incluir las actividades llevadas a cabo por empresas vinculadas, siempre que dichas actividades sean idénticas, relacionadas 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 – Corea del Sur establece que, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exigir del 10% del importe bruto de los dividendos.

#### 3.3.1.4. Intereses

Para el caso de intereses<sup>10</sup>, el Artículo 11 también establece una regla de tributación compartida, determinando una tasa máxima en el país del cual procedan los intereses (país de la fuente). En el caso del CDI Perú – Corea del Sur, este límite es de 15%.

En el caso del CDI Perú- Corea del Sur, este límite es de 15%. Asimismo, el numeral 3 del artículo 11 introduce un supuesto en el caso en que los intereses mencionados solo podrán someterse a imposición en el Estado del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses si:

---

<sup>10</sup> Asimismo, el artículo 4 del Protocolo Perú-Corea del Sur establece que el término “interés” incluye la diferencia de precio de las operaciones de reporte, pactos de recompra o préstamos bursátiles. Además, se entiende que las autoridades competentes podrán convenir de común acuerdo que otros elementos similares de otras transacciones financieras tratadas como intereses en la legislación nacional que entre en vigor después de la fecha de la firma del presente Convenio se considerarán como intereses a los fines de ese Convenio.

- a) El beneficiario efectivo de los intereses es el Estado Contratante, incluyendo sus subdivisiones políticas o autoridades locales, o el Banco Central de ese Otro Estado Contratante.<sup>11</sup>

### 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 el derecho al uso, de derechos de autor, patentes, marcas de fábrica, 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 científicas, e incluye pagos de cualquier naturaleza respecto a películas cinematográficas u obras grabadas en películas, cintas y otros medios de producción destinados a televisión.

A diferencia del MOCDE, el CDI Perú - Corea del Sur establece que las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, establece que las regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10% del importe bruto de los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica y 15% del importe bruto de las regalías en los demás casos.

---

<sup>11</sup> De acuerdo con el artículo 4 del Protocolo del CDI Perú-Corea del Sur, se entiende que el Banco Coreano de Exportaciones e Importaciones (Export-Import Bank) constituye parte del Gobierno Coreano.

Otra de las diferencias que podemos advertir del párrafo anterior es que, según indica el numeral 3 del Artículo 12 del CDI Perú – Corea del Sur, el término “regalías” también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica.

Asimismo, se incluyen los pagos por el uso o derecho al uso de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido.

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

Renta	Tasa máxima	
Dividendos	<b>10%</b> Si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante.	
Intereses	<b>15%</b> Si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante	
Regalías	<b>10%</b> si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10% del importe bruto de los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica	<b>15%</b> En los demás casos.

### 3.3.1.6. Cláusula de la Nación más Favorecida

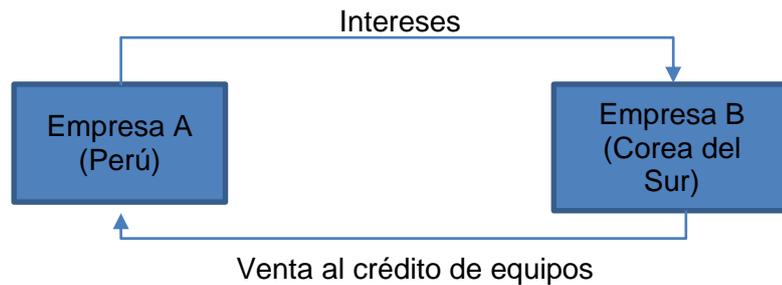
El CDI Perú-Corea del Sur establece una cláusula unilateral, en donde Corea del Sur es el Estado Beneficiario y Perú el Estado Concedente.

En el artículo 3 de su protocolo establece una CNMF aplicable para dividendos e intereses y exige que Perú celebre un acuerdo o convenio con un tercer Estado cualquiera y pacte una tasa menor para dichos conceptos. Dichas modificaciones se aplicarán automáticamente desde la fecha en que las disposiciones del acuerdo o convenio posterior sean aplicables.

En dicha CNMF se establece que es posible la categorización del tipo de rentas, al exigir para su aplicación que Perú acuerde tasas menores para dividendos o intereses “ya sea con carácter general o respecto de alguna categoría especial de dividendos o interés”.

En relación con los intereses, el CDI Perú-Corea del Sur estableció originalmente una tributación compartida entre residencia y fuente, con un límite de 15% como se explicó anteriormente, salvo los casos en que el beneficiario efectivo de los intereses fuese el Estado Contratante o el Banco Central de ese otro Estado Contratante. Asimismo, en el CDI Perú- Suiza, Perú ha pactado una tasa del 10% aplicable a los intereses provenientes de la venta al crédito de equipos, así como a los préstamos de cualquier tipo concedidos por los bancos, y 15% para los demás casos. En consecuencia, dicha tasa específica de 10% para los intereses provenientes de la venta de equipos debe aplicarse también para el caso del CDI Perú-Corea del Sur.

Por ejemplo, los intereses recibidos por una empresa coreana provenientes de la venta al crédito de equipos estarían sujetos a una retención en Perú, como regla general, del 30% como se detalla a continuación:



Sin embargo, en aplicación del CDI Perú-Corea del Sur dicha retención se reduce a 15%. Y en aplicación de la CNMF, Perú deberá aplicar la tasa menor pactada en un CDI firmado con posterioridad (en este caso Suiza). Ante ello la tasa máxima de retención en Perú se reduce finalmente a 10%. Por tanto, podemos darnos cuenta de que en aplicación del CDI Perú-Corea del Sur y la CNMF contenida en ella, la tasa de retención por esta clase de intereses baja de 30% a 10%.

#### IV. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PERÚ A COREA DEL SUR: APLICACIÓN DEL CDI ENTRE PERÚ Y COREA DEL SUR

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 Corea del Sur, 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 continua 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 socioambiental, de acuerdo con 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 – Corea del Sur

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

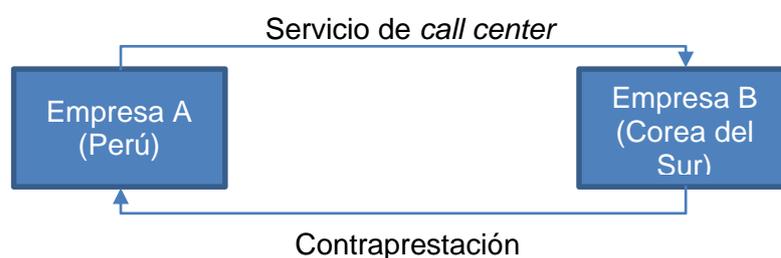
##### 4.1.1. BPO (Centros de contacto)

El primer servicio que analizar 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 Corea del Sur, según se muestra gráficamente a continuación.



De acuerdo con las disposiciones del CDI entre Perú y Corea del Sur, no existe ningún artículo que regule específicamente a los centros de contacto para efectos de asignar potestad tributaria, por lo que debemos remitirnos al Artículo 7 del CDI Perú – Corea del Sur referido a los beneficios empresariales.

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 Corea del Sur). En este caso, de acuerdo con las disposiciones señaladas, la renta derivada de dichos servicios solo se puede imputar en el Estado de Residencia de quien la perciba (es decir, en Perú en nuestro caso), salvo que se realice mediante un Establecimiento Permanente en el otro Estado (Corea del Sur).

Al respecto, debemos recordar, según lo hemos señalado anteriormente, que el CDI Perú – Corea del Sur incorpora un supuesto de Establecimiento Permanente por servicios. Dicha prestación de servicios puede ser llevada a cabo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para realizar sus actividades.

Ante ello, en caso las personas permanezcan llevando a cabo sus actividades en Corea del Sur por un periodo que excedan los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses hará que se configure un establecimiento por servicios.

Por tanto, debe tenerse en consideración esta disposición, debido a que, de superarse este plazo, se pasaría de tributación exclusiva en Perú a tributación compartida en ambos Estados, con lo que se debe aplicar el método de solución de doble imposición que señalaremos más adelante.

Cabe señalar que, debido a la naturaleza de estos servicios, fácilmente podría superar los 183 días de prestación, por lo que se deberá estar alerta en caso ello suceda, pues se generará un establecimiento permanente en Corea del Sur, y como tal, la empresa domiciliada en el Perú prestadora del servicio tendrá que tributar también en Corea del Sur, en cuyo caso podrá aplicar el método para atenuar la doble imposición desarrollado en el punto 4.2.2 de la presente Guía.

Ante ello es recomendable que debido a la facilidad con la cual se puede configurar un Establecimiento Permanente por servicios en Corea del Sur, establecer desde un principio una base fija de negocios o sucursal en dicho país a efecto de que se pueda monitorear de manera más adecuada el desarrollo de las actividades y tributar a ciencia cierta sin la incertidumbre de que se pueda configurarse o no un Establecimiento Permanente.

#### **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 Corea del Sur 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:

- b) 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.
- c) Soluciones verticales: Consisten en aplicativos informáticos especializados que buscan solucionar problemas de gestión de manera integral para un sector específico.
- d) 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.
- e) 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 con los programas de software han sido regulados en el artículo 12 del CDI entre Perú y Corea del Sur 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.

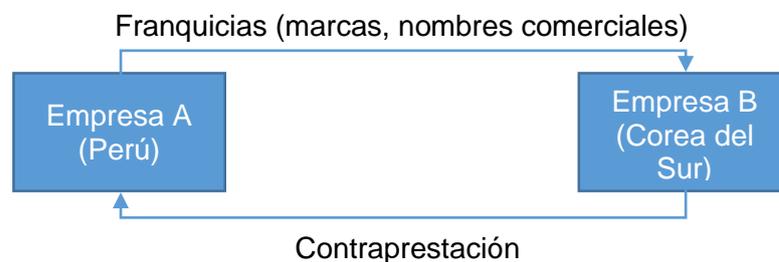
En tal sentido, las rentas que obtenga una empresa domiciliada en el Perú, por la explotación económica de su software a favor de una empresa domiciliada en Corea del Sur, calificará como regalías sujetas a

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 Corea del Sur para su uso interno comercial o presta un servicio de fabricación por encargo de un software a medida, ello calificará como beneficio empresarial, el cual estará gravado exclusivamente en el Perú, de acuerdo con el artículo 7 del CDI con Corea del Sur.

#### 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 con el siguiente gráfico:



Como señalamos, las regalías se encuentran reguladas por el Artículo 12 del CDI entre Perú y Corea del Sur, 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 Corea del Sur de máximo 15% en la imposición de las rentas. Esto último podría llevar a que la Empresa B en Corea del Sur efectúe una retención a la contraprestación pagada a la Empresa A por el Impuesto a pagarse en Corea del Sur.

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 Corea del Sur, dicho servicio estará gravado con una tasa máxima de 10% en Corea del Sur. 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 Corea del Sur (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, Corea del Sur 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 Corea del Sur consistente en difundir la marca de los productos que esta última ofrece en las redes sociales como Twitter y Facebook, conforme al siguiente gráfico:

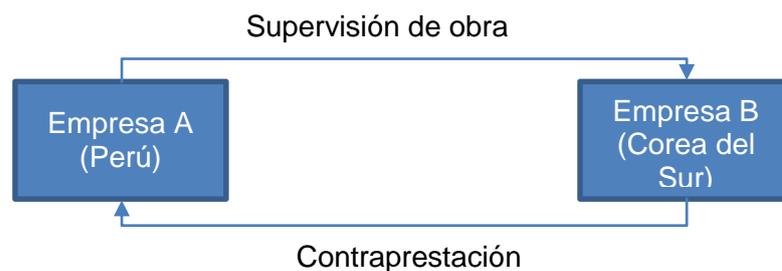


Los servicios de marketing digital no han sido regulados expresamente en el CDI Perú – Corea del Sur, por lo que debemos remitirnos al Artículo 7 de dicho CDI referido a los beneficios empresariales.

En ese sentido, las rentas que la empresa domiciliada en el Perú obtenga por los servicios de marketing digital, serán gravadas solo en el Perú, pues es el Estado de residencia de dicha empresa.

#### 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 Corea del Sur, respecto de la construcción de una obra en dicho país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:

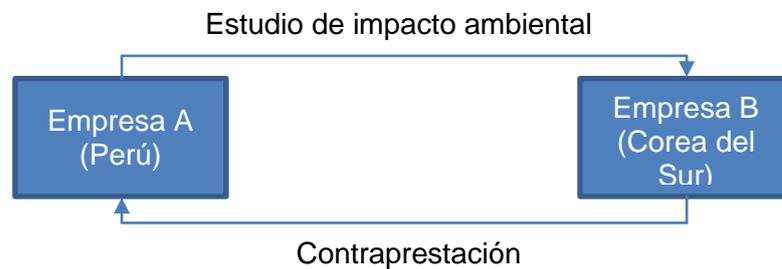


Las rentas que la empresa domiciliada en el Perú obtenga por la prestación de dicho servicio solo estarán gravadas en Perú, siempre que dicha actividad no exceda un periodo de 6 meses. En el caso contrario que ello sí ocurra, se generará un establecimiento permanente en Corea del Sur, por lo que las 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 establecida en el artículo 22 del CDI Perú-Corea del Sur, aplicando así el crédito directo pagado en Corea del Sur 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 Corea del Sur en su país, a cambio de una contraprestación. Veamos el siguiente gráfico:



En CDI Perú – Corea del Sur no se ha regulado expresamente los servicios analizados, por lo que debemos recurrir al Artículo 7 de dicho CDI que regula los referidos beneficios empresariales.

En ese sentido, las rentas que obtenga la empresa domiciliada en el Perú por la elaboración del Estudio de Impacto Ambiental solo estarán gravadas en el Perú, pues el Estado de residencia de dicha empresa.

Cabe destacar, sin embargo, que si la empresa domiciliada -por intermedio de sus empleados- realiza dicho servicio por un periodo que exceda los 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses, se generará un establecimiento permanente en Corea del Sur, por lo que dicho país gravará también dicha renta. En este caso, la empresa domiciliada en el Perú podrá aplicar el método para atenuar la doble imposición desarrollado en el punto 4.2.2. de la presente Guía.

#### 4.2. Ventajas de la aplicación del CDI

Como podemos observar, la principal ventaja de utilizar el CDI entre Perú y Corea del Sur es la aminoración de la carga tributaria por las rentas obtenidas. Por ejemplo, en el caso de los *call center* en donde no se genere un Establecimiento Permanente, vemos que, 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 Corea del Sur, 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 como crédito directo el impuesto pagado en Corea del Sur.

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, (Corea del Sur) 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 - Corea del Sur. 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 Corea del Sur, pues en dicho caso las rentas obtenidas por dicha empresa pasarán a estar gravadas en Perú y Corea del Sur.

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 2 del Artículo 22 señalado.

Así, el inciso a) del numeral 2 del Artículo 22 del CDI señala que los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano como crédito, el impuesto pagado en Corea del Sur, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta. 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 2 del mencionado artículo señala que cuando una empresa domiciliada en Perú tome como crédito el IR corporativo pagado en Corea del Sur 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 Corea del Sur 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-Corea del Sur, 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 Corea del Sur respecto a las principales rentas de cada país:

	PERÚ	COREA DEL SUR
IR Sociedades Domiciliadas	29.5%	10-22% <sup>1213</sup>
IR Sociedades No Domiciliadas	30%	10-22% <sup>14</sup>
Retención dividendos	5%	22% <sup>15</sup>
Retención Intereses	4.99% Bancos 30% Otros intereses	15.4%/22% <sup>16</sup>
Retención Regalías	30%	22% <sup>17</sup>
Asistencia Técnica	15%	22%
IVA	18%	10% <sup>18</sup>

i. Empresa domiciliada en Corea del Sur que reparte dividendos a una empresa domiciliada en Perú.

Imaginemos que la Empresa B domiciliada en Corea del Sur percibe una utilidad de 1000 por sus actividades empresariales, pagando un impuesto en Corea del Sur de 22% (Impuesto corporativo más el impuesto local). Asimismo, esta empresa reparte dividendos a la Empresa A domiciliada en Perú<sup>19</sup>, haciendo una retención de 22% o 10% dependiendo si se aplica el CDI o no, por impuesto a los

<sup>12</sup> La tasa del IR Corporativo de Corea del Sur aplicable a las rentas de las personas jurídicas domiciliadas en dicho país es una tasa progresiva que varía del 10%-22%:

- 10% en los primeros 200 millones de KRW (South Korean Won) de ingreso gravable.
- 20% en los ingresos mayores a 200 millones de KRW hasta 20 mil millones de KRW de ingreso gravable.
- 22% en el exceso.

Asimismo, en adición a la tasa corporativa, las compañías están sujetas a un impuesto local progresivo que varía del 1% al 2.2%:

- 1% en los primeros 200 millones de KRW de ingreso gravable.
- 2% en los ingresos mayores a 200 millones de KRW hasta 20 mil millones de KRW de ingreso gravable.
- 2.2% en el exceso

<sup>13</sup> En la presente Guía a efectos de la aplicación del Convenio se utilizará el Impuesto corporativo y el impuesto local de Corea del Sur, en base al numeral 3 del artículo 2 del CDI Perú-Corea del Sur que establece que los impuestos actuales aplicables a dicho Convenio en el caso de Corea del Sur son el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre sociedades y el impuesto especial para el desarrollo rural y el impuesto local sobre la renta establecidos por el Gobierno de Corea del Sur.

<sup>14</sup> La tasa para sociedades no domiciliadas por sus rentas empresariales de fuente Corea del Sur es la misma aplicable a las personas jurídicas domiciliadas. Es decir, un Impuesto Corporativo del 10%-22% sumado a un Impuesto local que varía de 1% a 2.2%.

<sup>15</sup> Las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Corea del Sur tributan el Impuesto Adicional normalmente vía retención sobre la renta de fuente Corea del Sur que hayan obtenido. En el caso de la distribución de dividendos, se aplica una tasa de retención del 22%.

<sup>16</sup> Bajo la ley de Corea del Sur los intereses de un préstamo regular pagados a una compañía no domiciliada o individuo está sujeto a una tasa de retención del 22% (incluyendo el impuesto local). Asimismo, intereses provenientes de bonos están sujetos a una tasa de retención del 15.4% (incluyendo el impuesto local).

<sup>17</sup> En cuanto a las regalías, Corea del Sur aplica una tasa de retención del 22% por las regalías obtenidas por compañías o individuos no domiciliados.

<sup>18</sup> En Corea del Sur, el IVA aplica a la venta de bienes y la provisión de servicios. La exportación de bienes y la mayoría de servicios provistos a no domiciliados están gravados con una tasa del 0%. A partir de julio de 2015, el IVA es aplicable a los proveedores extranjeros de servicios electrónicos (juegos, audio o videos, software, etc. Activados a través de aparatos móviles de comunicación o computadoras) a personas (que no sea un negocio registrado por impuestos) en Corea usando redes de comunicación de información.

<sup>19</sup> Para fines del ejemplo se entenderá que la empresa peruana ha obtenido 0 de renta de fuente peruana y 790 de fuente extranjera (dividendos).

dividendos. 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 Corea del Sur	1000	1000
IR en Corea del Sur	$22^{20}\% \times 1000 = 220$	$22\% \times 1000 = 220$
Utilidad distribuible	780	780
Retención del IR Corea del Sur a los dividendos sobre 780	171.6	78
IR de 29.5% en Perú	$29.5\% \times 780 = 230.1$	$29.5\% \times 780 = 230.1$
Crédito contra el IR peruano: retención del IR Corea del Sur a los dividendos	$171.6^{21}$	78
Crédito contra el IR peruano: IR corporativo en Corea del Sur	-	220 (solo hasta 152.1)
IR en Perú	58.5	0
<b>TOTAL, RECIBIDO</b>	<b>549.9</b>	<b>702</b>

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 556.95 de los 1000 de utilidad que obtuvo la Empresa B. Es

<sup>20</sup> Para efectos del presente ejemplo, la tasa del impuesto a la renta total Corea del Sur será del 22%.

<sup>21</sup> 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 las 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

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

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

$$\text{Tasa media} = \frac{171.6}{0 + 1000 + 0} \times 100 = 17.16\%$$

$17.16\% \times 1000 = 171.6$

decir, soporta una tasa efectiva de 45.01%, lo cual es bastante alto. Mientras que con la aplicación del inciso a) y b) del numeral 2 del Artículo 22 del CDI con Corea del Sur, podemos deducir del Impuesto a pagar en Perú, no solo el IR pagado en Corea del Sur por la distribución de dividendos, sino además el IR pagado por la empresa domiciliada en Corea del Sur por las utilidades sobre las cuales distribuyó dichos dividendos.

ii. Empresa domiciliada en Perú que obtiene rentas en Corea del Sur 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 netos por actividades realizadas en Corea del Sur por 1000. En dicho país se le ha retenido el 22%<sup>22</sup> de los ingresos obtenido (220) por actividades empresariales desarrolladas por no domiciliados en Corea del Sur. Dicho tributo se pagó en el mismo año de acuerdo con la legislación de Corea del Sur.

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 Corea del Sur	1000	1000
IR en Corea del Sur	22% x 1000=220	-
Crédito contra el IR peruano:	110 <sup>23</sup>	-
IR en Perú	480	590
IR Total	700	590
<b>TOTAL RECIBIDO</b>	<b>1300</b>	<b>1410</b>

<sup>22</sup> La tasa para sociedades no domiciliadas por sus rentas empresariales de fuente Corea del Sur es la misma aplicable a las personas jurídicas domiciliadas. En este caso hemos tomado una tasa del 21%.

<sup>23</sup> Tasa media:

**TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA ABONADO EN EL EXTRANJERO**

$$\text{Tasa media} = \frac{220}{1000+1000+0} \times 100 = 11\%$$

$11\% \times 1000 = 110$

Vemos que, sin la aplicación del CDI, la renta de fuente extranjera obtenida en Corea del Sur 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 aplicar un monto de 105, de los 210 efectivamente pagados. Por tanto, la utilidad luego de impuestos sería de 1300. A diferencia de cuando se aplica el CDI Perú-Corea del Sur, 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 Corea del Sur. Por tanto, la utilidad efectivamente recibida asciende a 1410.

iii. Empresa domiciliada en Perú que obtiene rentas en Corea del Sur configurándose un Establecimiento Permanente.

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 Corea del Sur.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo:

	SIN CDI	CON CDI
Utilidades Empresa A	2000	2000
IR en Perú	29.5% x 2000 = 590	29.5% x 2000 = 590
Utilidades Empresa A en Corea del Sur	1000	1000
IR en Corea del Sur	22% x 1000 = 220	22% x 1000 = 220
Crédito contra el IR peruano	110 <sup>24</sup>	220
IR en Perú	480	370
IR TOTAL	220 + 480 = 700	220 + 370 = 590 <sup>25</sup>
TOTAL RECIBIDO	1300	1410

<sup>24</sup> Tasa media:

TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA ABONADO EN EL EXTRANJERO

$$\text{Tasa media} = \frac{220}{1000 + 1000 + 0} \times 100 = 11\%$$

$11\% \times 1000 = 110$

<sup>25</sup> Resultado del impuesto a la renta pagado en Perú (370) y del Impuesto pagado en Corea del Sur (220).

Vemos que, sin la aplicación del CDI, la renta de fuente extranjera obtenida en Corea del Sur 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 110, de los 220 efectivamente pagados. Por tanto, la utilidad efectivamente recibida sería de 1300. A diferencia cuando se aplica el CDI Perú-Corea del Sur, 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 Corea del Sur. Sin embargo, el impuesto pagado en Corea del Sur 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 sería 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 Corea del Sur

Los residentes en Corea del Sur están sujetos a impuestos en dicho país sobre sus ingresos mundiales (ingresos de fuente Corea del Sur y extranjera). Sin embargo, los ingresos de fuente fuera de Corea del Sur también pueden ser gravados en el país donde se obtuvieron. Es por ello que para poder reducir o eliminar la cantidad de impuestos que se tiene que pagar por los ingresos de otros países es que se usan los Certificados de Residencia a los que se remiten los Convenios para evitar la doble imposición.

En el caso de Corea del Sur los certificados de residencia (Certificate of Residency) son emitidos por la *National Tax Service*.

En el caso de corporaciones se deben presentar la siguiente información:

- Nombre comercial o nombre de la organización o caridad
- Dirección de envío
- Número de negocio
- Nombre del país extranjero
- Año para el cual se requiere la certificación

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 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 7 de los artículos 10, 11 y 12 del CDI con Corea del Sur, 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 con el cual se pagan dichas rentas, fuera el sacar ventaja de los referidos artículos mediante tal creación o atribución.

## V. CONCLUSIONES

- De acuerdo con lo que hemos podido observar de la aplicación del CDI entre Perú y Corea del Sur, 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-Corea del Sur permite acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito directo, el impuesto coreano pagado por la renta gravada de acuerdo con la legislación de Corea del Sur 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 Corea del Sur.
- 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 intereses y dividendos. Además, mediante la aplicación de la Cláusula de Nación más Favorecida, estas tasas pueden reducirse aún más.
- Cabe incluso destacar el caso del CDI Perú con Corea del Sur 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 Corea del Sur, es un trámite necesario que deben efectuar las compañías para poder gozar de los beneficios del CDI Perú-Corea del Sur, 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-Corea del Sur 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 Corea del Sur a los dividendos.
- En este sentido, observamos que las ventajas de la correcta aplicación del CDI entre Perú y Corea del Sur, 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 Corea del Sur, 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 Corea del Sur, 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.