

SERVICIOS AL **EXPORTADOR**

DEPARTAMENTO DE
FACILITACION DE EXPORTACIONES



Guía práctica:

Convenios para evitar la Doble Imposición
Tributaria (CDI) Perú – Portugal



INTRODUCCIÓN

La presente Guía ha sido elaborada por el Estudio Ferrero Abogados por encargo de la Comisión de Promoción del Perú para la Exportación y el Turismo – PROMPERÚ. Tiene como finalidad exponer las principales consideraciones respecto de la tributación de la exportación de servicios en el Perú. Principalmente, PROMPERÚ nos ha solicitado tratar los servicios de BPO (centros de contacto), franquicias y software.

Asimismo, la presente Guía busca lograr un breve acercamiento al tratamiento de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en general y en el Perú, así como señalar las principales ventajas y desventajas de la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Perú y Portugal a los servicios antes indicados.

CONTENIDO**I. Exportación de servicios**

1.1 Alcance	4
1.2 Marco Jurídico Tributario.....	5
1.2.1 Impuesto a la Renta	5
1.2.2 Impuesto General a las Venta.....	8

II. Convenios para evitar la doble imposición

2.1 Generalidades	14
2.2 Principales aspectos de los CDI.....	15
2.2.1 Ámbito de aplicación	15
2.2.2 Concepto de Residencia.....	16
2.2.3 Establecimiento permanente	17
2.3 CDI entre Perú y Portugal.....	20
2.3.1 Diferencias con el MOCDE	21
2.3.1.1 Residencia	21
2.3.1.2 Establecimiento permanente	21
2.3.1.3 Dividendos	23
2.3.1.4 Intereses	23
2.3.1.5 Regalías	24

III. Exportación de servicios desde el Perú a Portugal: aplicación del CDI entre Perú y Portugal

3.1 Aplicación del CDI Perú - Portugal.....	27
3.1.1 BPO (Centro de contacto)	27
3.1.2 Franquicias	29
3.1.3 Software	31
3.2 Ventajas de aplicación del CDI	33
3.3 Desventajas de la aplicación del CDI.....	37

IV. Prestación de servicios desde Portugal a España

4.1 Aplicación del CDI España - Portugal.....	39
4.2 Establecimiento permanente.....	41
4.3 Dividendos.....	41
4.4 Intereses.....	41
4.5 Regalías	42
4.6 Método de solución de doble imposición.....	42

V. Conclusiones **43**

I. Exportación de servicios

1.1 Alcance

De acuerdo con los artículos 33 de la Ley del IGV¹ y 60 de la Ley General de Aduanas², 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. De esta forma, 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 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.

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

² Decreto Legislativo No. 1053

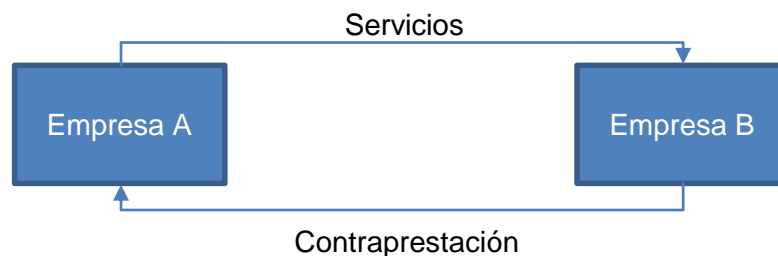
1.2. Marco Jurídico Tributario

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

1.2.1. 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 España. El servicio se presta íntegramente en España. 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 Renta³ (LIR) vigente en el Perú, las personas jurídicas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente mundial⁴, 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 servicio 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 España, 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 2015, la tasa del Impuesto a la Renta corporativo es de 28%).

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

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 de 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 por cualquier circunstancia 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 28%, 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 España) podrá ser utilizado como crédito contra el Impuesto a la Renta a pagar en el Perú, siempre que no exceda (i) el 28% de las rentas de fuente extranjera, 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) celebrados con otras jurisdicciones, de modo tal que se pueda asignar de manera efectiva las potestades tributarias, evitando así que se produzcan estos conflictos.

1.2.2. 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, así como la gran mayoría de CDIs 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 España.

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.

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 también proporciona una manera de determinar cuándo 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 IGV⁵ 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 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 se encuentra gravado con el IGV, debido a que es prestado por un sujeto domiciliado en el país para efectos del Impuesto a la Renta.

Otro artículo a tener en consideración es 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. Sin embargo, establece requisitos para que un servicio sea considerado como exportación de servicios, señalando que deben cumplir con los siguientes cuatro criterios:

⁵ Aprobado mediante Decreto Supremo No. 24-94-EF y sus modificatorias

- 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, solo se considerarán como exportación de servicios a aquellos servicios que figuren en el Apéndice V de la Ley del IGV. Este recoge los siguientes servicios.

1. Servicios de consultoría 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.
5. Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.
6. Servicios de colocación y de suministro de personal.
7. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.
8. Operaciones de financiamiento.
9. Seguros y reaseguros.

10. 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.
11. 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.
12. 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.
13. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país. El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.
14. 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.
15. 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

Por otro lado, dentro del propio Artículo 33 de la Ley del IGV se encuentran determinados servicios que 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 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. Por ende, 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 da lugar a un saldo a favor del exportador, de acuerdo con lo señalado en el Artículo 34 de la Ley del IGV, el cual 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.

Contribuyente	Empresa domiciliada en Perú	
Impuesto a la Renta	Tributa 28% 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 de 28%.

IGV	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. <p>Hay una lista taxativa de servicios que califican como exportación de servicios. 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.</p> <p>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.</p>
------------	--

II. Convenios para evitar la doble imposición

Habiendo expuesto el alcance y las implicancias tributarias de la exportación de servicio, podemos señalar que, en cuanto al Impuesto a la Renta, frecuentemente la exportación de 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.

2.1. 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.

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.

2.2. Principales aspectos de los CDI

2.2.1. Ámbito de aplicación

Para poder comenzar a 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 Chile 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 Chile es de fuente peruana, debido al lugar de ubicación del inmueble, por lo que el no domiciliado deberá tributar en el Perú. En Chile, por su parte, el residente chileno 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 – Chile sin la necesidad de que intervengan residentes de ambos países.

2.2.2. 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).

2.2.3. 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. Para ello, encontramos 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, si 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 para que una obra o proyecto de construcción o instalación sea considerada Establecimiento Permanente a 6 meses. 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.

2.3. CDI entre Perú y Portugal

El 1 de enero de 2015 entró en vigencia el Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos a la renta.

En el Artículo 2 del CDI entre Perú y Portugal, se encuentran los impuestos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación. A diferencia del MOCDE, el CDI entre Perú y Portugal solo se aplica para el Impuesto a la Renta, mas no para Impuestos sobre el Patrimonio. Específicamente, el CDI se aplica para los siguientes Impuestos:

- a. En el caso de Perú, el Impuesto a la Renta según lo establecido en el LIR.
- b. En el caso de Portugal:
 - i. Impuestos sobre las rentas de personas (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*)
 - ii. Impuesto sobre la renta empresarial (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC*)
 - iii. Sobretasa a las rentas empresariales (*Derramas*)

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

2.3.1. Diferencias con el MOCDE

2.3.1.1. 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 Portugal señala que en caso exista un problema de doble residencia de personas jurídicas, la manera de resolverla será un procedimiento de común acuerdo entre los Estados contratantes. En caso no se logre dicho acuerdo, la persona jurídica no podrá aprovechar los beneficios del CDI. Esto implica que, en caso no se llegue a un común acuerdo entre Perú y Portugal respecto de la residencia de una empresa determinada, no se podrán aplicar los métodos para solucionar la doble imposición, como veremos más adelante.

2.3.1.2. 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 Portugal.

En primer lugar, en cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Perú – Portugal incorpora también a la actividad de montaje, así como a las actividades de supervisión. Asimismo, el plazo se reduce de 12 meses a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.

En segundo lugar, se incorpora un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente temporal, usualmente conocido como Establecimiento Permanente por Servicios. Así, el inciso b) del numeral 3 del Artículo 5 del CDI Perú – Portugal señala que el término “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios, incluyendo los servicios de consultoría, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de empleados u otras personas encomendados por dicha empresa para ese fin, pero solo en caso dichas actividades prosigan por un periodo superior a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.

Este supuesto es importantísimo, debido a que particularmente nos encontramos frente a supuestos de exportaciones de servicios. Es así que, 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, en numeral 3 del Protocolo del CDI Perú – Portugal señala que, para efecto del cómputo de los 183 días 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, así como si son llevadas en conexión con la misma obra o proyecto.

2.3.1.3 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 – Portugal establece un supuesto similar al planteado anteriormente. Sin embargo, el primer límite es de 10% (en vez de 5%) y el porcentaje de control requerido se reduce a 10% (del capital si la sociedad es residente en Portugal y de las acciones con derecho a voto si la sociedad es residente de Perú). El límite de 15% se mantiene.

Asimismo, de acuerdo con el numeral 4 del Protocolo del CDI entre Perú y Portugal, el término “dividendo” también deberá incluir las rentas atribuidas por un acuerdo de asociación en participación.

2.3.1.4. 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 – Portugal, el límite es de 10 cuando se trata de intereses por préstamos otorgados por bancos. En cualquier otro caso, se aplica el límite máximo de 15%.

2.3.1.5. 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 – Portugal 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 10%, cuando se trate de pagos por servicios de asistencia técnica en conexión con el uso o derechos de uso de derechos de autor, bienes o información; y a 15% en cualquier otro caso.

Otra de las diferencias que podemos advertir del párrafo anterior es que, según indica el numeral 3 del Artículo 12 del CDI Perú – Portugal, el término “regalía” también comprende los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica en conexión con el uso o derecho de uso de derechos de autor, bienes o información que se encuentran en la definición de regalías.

Asimismo, dentro de esta definición de regalías se incluyen otros conceptos como programas de instrucciones para computadores, lo cual es sumamente relevante para esta Guía.

Cabe señalar que el numeral 6 del Protocolo del CDI Perú – Portugal señala que los pagos en relación a softwares calificarán como regalías cuando no menos que todos los derechos del software son transferidos, sea que los pagos sean contraprestación por el derecho de uso de los derechos sobre el software para su explotación comercial o relacionados a la adquisición del software para el uso

empresarial del comprador (en este último caso, el software debe ser en parte adaptado para el comprador).

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

Renta	Tasa máxima	
Dividendos	<p style="text-align: center;">10%</p> <p>Si el beneficiario es una sociedad que posee al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos, si tal sociedad reside en Portugal, o si controla al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, si tal sociedad reside en Perú.</p>	<p style="text-align: center;">15%</p> <p>En los demás casos.</p>
Intereses	<p style="text-align: center;">10%</p> <p>Si los intereses provienen de préstamos otorgados por bancos.</p>	<p style="text-align: center;">15%</p> <p>En los demás casos.</p>

	10%	15%
Regalías	Si corresponde a los pagos por servicios de asistencia técnica relacionados con el uso o el derecho de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas incluido el software, información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, entre otros.	En los demás casos.

III. Exportación de servicios desde el Perú a Portugal: aplicación del CDI entre Perú y Portugal

Una vez habiendo explicado el alcance de las exportaciones de servicios, así como sus implicancias tributarias, y las consideraciones sustancialmente importantes de los Convenios para evitar la Doble Imposición, particularmente el CDI entre Perú y Portugal, pasaremos a analizar los servicios directamente solicitados por PROMPERÚ para la elaboración de esta Guía.

Al respecto, PROMPERÚ nos ha solicitado que analicemos las implicancias de 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 en proveedores externos a una compañía, específicamente referido a centros de contacto, en la modalidad de *call center*, como es la atención al cliente, telemarketing, cobranzas, entre otros.

- Franquicias. De acuerdo con la Cámara Peruana de Franquicias, se trata de un formato de negocios dirigido a la comercialización de bienes y servicios, en la cual una persona -natural o jurídica- concede a otra por un tiempo determinado el derecho de usar una marca o nombre comercial.
- Software. De acuerdo con el numeral 34 del Artículo 2 de la Ley sobre el Derecho de Autor, se entiende por programas de ordenador (software) a un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un computador ejecute una tarea u obtenga un resultado.

3.1. Aplicación del CDI Perú – Portugal

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

3.1.1. BPO (Centros de contacto)

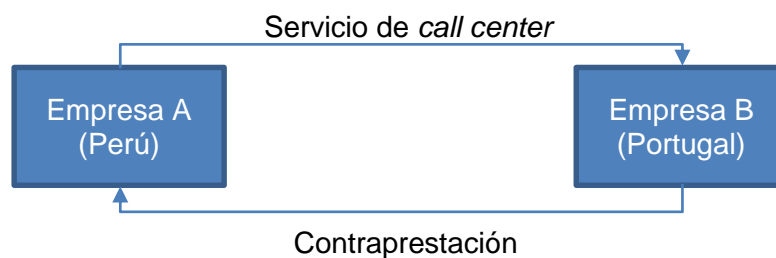
El primer servicio a ser analizado es el de Centros de Contacto, específicamente en la modalidad de *call center*, el cual implica la subcontratación de las funciones referidas a *call center* por parte de una empresa para ser realizada por un proveedor externo.

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 Portugal, según se muestra gráficamente a continuación.



De acuerdo con las disposiciones del CDI entre Perú y Portugal, no existe ningún artículo que regule específicamente a los centros de contacto para efectos de asignar potestad tributaria, por lo que se debe considerar que aplica el Artículo 7 del CDI Perú – Portugal referido a 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 Portugal). 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 (Portugal).

Al respecto, debemos recordar, según lo hemos señalado anteriormente, que el CDI Perú – Portugal incorpora un supuesto de Establecimiento Permanente por servicios. En este caso se hace referencia a que la prestación prosiga por un periodo que exceda los 183 días en un periodo cualquiera de doce meses. 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.

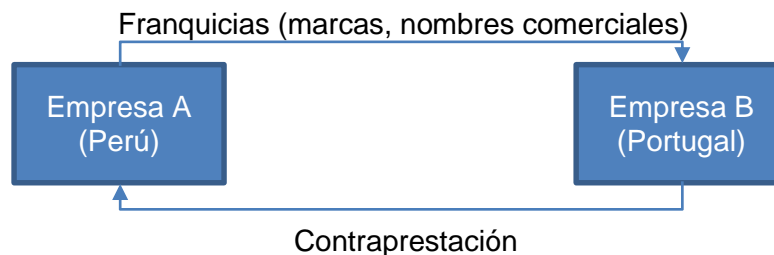
Cabe señalar que, debido a la naturaleza de estos servicios, fácilmente podría superar los 183 días de prestación, por lo que se deberá estar alerta en caso ello suceda, pues se generará un establecimiento permanente en Portugal, y como tal, la empresa domiciliada en el Perú prestadora del servicio tendrá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

Asimismo, este servicio también puede ser prestado mediante desplazamiento del personal de la empresa domiciliada en el Perú a Portugal. Si ello es así, y los servicios prestados tienen una duración mayor a 183 días, se generará un establecimiento permanente en Portugal, y como tal se activarán las consecuencias tributarias anteriormente indicadas.

3.1.2. 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 Portugal

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 Portugal, 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 10% (en el caso de asistencia técnica) o de 15% (en cualquier otro caso).

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 Portugal de máximo 15% en la imposición de las rentas. Esto último podría llevar a que la Empresa B en Portugal efectúe una retención a la contraprestación pagada a la Empresa A por el Impuesto a pagarse en Portugal.

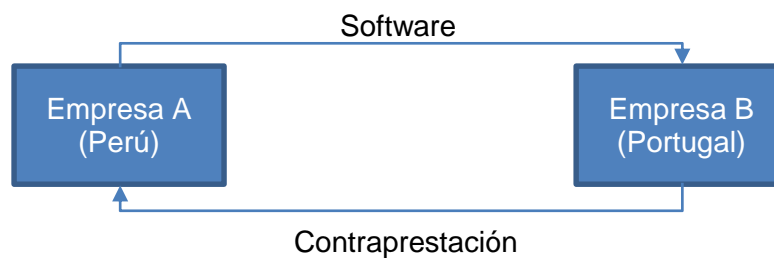
Asimismo, cabe precisar que en tanto un contrato de franquicia también puede abarcar la prestación de un servicio de asistencia técnica vinculado con el uso de dichas marcas, y éste ha sido considerado como regalía según el Artículo 12 del CDI entre Perú y Portugal, dicho servicio estará gravado con una tasa máxima de 10% en Portugal.

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 Portugal (con límites) como en Perú (plenamente). En este caso, se deberá aplicar el método de solución de doble imposición que señalaremos más adelante a efecto de atenuar dicho problema.

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, Portugal no gravará dicho cobro.

3.1.3. Software

Al igual que los casos anteriores, partimos del supuesto en que se cede un software desde Perú a un domiciliado en Portugal 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.

- 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 se encuentran regulados también en el CDI entre Perú y Portugal, por lo que se aplican las disposiciones señaladas en la sección anterior referida a franquicias con respecto a la tributación compartida y los límites en la fuente.

Es importante recordar que el numeral 6 del Protocolo del CDI entre Perú y Portugal indica cuándo un software es considerado regalía para efectos del CDI, siendo que se cedan no menos de todos los derechos del software, como cesión en uso de los derechos sobre el software para su explotación comercial o relacionados con la adquisición del software para el uso comercial del comprador (en caso sea, en parte, adaptado para dicho comprador). En este sentido, solo calificarán como regalías para efecto del CDI, los pagos que percibe una empresa domiciliada en Perú por el desarrollo de software a medida, cuando se trate de un uso comercial del adquirente.

Asimismo, cuando se trate de un uso meramente comercial por el adquirente, es posible sostener que no calificarán como regalías los pagos por el desarrollo de soluciones horizontales ni verticales de software, a no ser que este último implique la adaptación específica del software a la empresa usuaria, pues solo en este caso se configurará un desarrollo a medida. En tal sentido, salvo el caso excepcional antes indicado, aquellos pagos constituirán beneficio empresarial sujeto a tributación exclusiva en Perú.

Tampoco calificará como regalías sino que será beneficio empresarial el pago que percibe una empresa domiciliada en Perú por el servicio de fábrica de software. En este caso, dicho pago solo estará gravado en Perú, siempre que la prestación del servicio sea la parte fundamental en la elaboración del software.

3.2. Ventajas de la aplicación del CDI

Como podemos ver, la principal ventaja de utilizar el CDI entre Perú y Portugal es la aminoración de la carga tributaria por las rentas percibidas. Por ejemplo, en el caso de los *call center* en donde no se genere un Establecimiento Permanente, vemos que, pese a que, en ausencia de un CDI, la renta sería gravada en ambos países, por aplicación del CDI la renta resulta gravada únicamente en el Perú.

Con ello se evita la doble imposición y los trámites adicionales que ello conllevaría. En los otros casos (franquicias y software) la carga tributaria en el país de la fuente (Portugal) se ve disminuida, al estar limitada por porcentajes máximos, por lo que la empresa soportará una menor carga tributaria en general.

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.

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 - Portugal. 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.

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.

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 Portugal de acuerdo con la legislación de Portugal 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 Artículo 22 del CDI establece un supuesto de eliminación de la doble imposición económica en el caso de reparto de dividendos. Así, señala que cuando una sociedad que es residente en Portugal pague dividendos a una sociedad residente de Perú que controle (directa o indirectamente) al menos 10% del poder de voto en aquella sociedad, el crédito que podrá utilizar la sociedad residente en Perú deberá considerar el impuesto pagado en Portugal por las utilidades sobre las cuales el dividendo es pagado.

En este caso, para un mejor entendimiento, partiremos de un ejemplo que permita mostrar de manera gráfica este supuesto. Cabe señalar que las tasas de los impuestos en Portugal son hipotéticos.

Imaginemos que la Empresa B domiciliada en Portugal percibe una utilidad de 1000 por sus actividades empresariales, pagando un impuesto en Portugal de 20%. Asimismo, esta empresa reparte dividendos a la Empresa A domiciliada en Perú, haciendo una retención de 4.1% por impuesto a los dividendos. Finalmente, en el Perú, por dicha distribución, la Empresa A deberá pagar 28% de Impuesto a la Renta.

Entonces, tenemos el siguiente ejemplo de la siguiente forma:

Utilidades Empresa B	1000
IR en Portugal	20% x 1000 = 200
Utilidad distribuible	800
Retención 4.1% sobre 800	32.8
IR en Perú	28% x 800 = 224
Utilidad efectivamente recibida	543.2

Vemos que, sin aplicación de ningún crédito, debido a toda la carga impositiva, al Perú solo llegaría 543.2 de los 1000 de utilidad que obtuvo la Empresa B. Es decir, soporta una tasa efectiva de 45.68%, lo cual es bastante alto.

Con el crédito establecido en el inciso e) del Artículo 88 de la LIR, así como en el inciso a) del Artículo 22 del CDI con Portugal, podemos reducir del Impuesto a pagar en Perú, la retención de 4.1% en Portugal. No es posible, sin embargo, utilizar como crédito el 20% pagado en Portugal, debido a que este monto es soportado en cabeza de otro contribuyente (Empresa B).

De esta forma, el IR a pagar en Perú sería de la siguiente forma:

IR en Perú	224
Crédito contra el IR	32.8
Total	191.2

De esta forma, se aminora un poco la carga tributaria, siendo la utilidad efectivamente recibida la siguiente:

Utilidad Empresa B	1000
IR de 20% en Portugal	200
Retención 4.1% en Portugal	32.8
IR en Perú	191.2
Total recibido	576

Vemos que, en este caso, se soporta una carga tributaria de 42.4%.

Sin embargo, con el inciso b) del Artículo 22 del CDI Perú – Portugal, la situación varía, ya que ahora es posible aplicar contra el Impuesto a la Renta peruano, el Impuesto a la Renta pagado en Portugal por las utilidades por las cuales se distribuyen los dividendos, pero solo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el crédito determinado por el IR aplicable en Portugal a los dividendos. Veamos.

IR en Perú	224
Crédito 1: Retención de 4.1% en Portugal	32.8
Crédito 2: IR de 20% en Portugal	200
Total IR Perú	0

Cabe señalar que en vista que el crédito no puede exceder el Impuesto a pagar en el Perú, en nuestro caso solo podrá aplicarse como máximo hasta 224. El exceso de 8.8 no podrá ser materia de compensación contra el IR que se genere en por futuras distribuciones de dividendos ni es susceptible de devolución.

En este caso, la utilidad sería la siguiente:

Utilidad Empresa B	1000
IR de 20% en Portugal	200
Retención 4.1% en Portugal	32.8
IR en Perú	0
Total recibido	767.2

Así, en aplicación del CDI Perú – Portugal, se soporta solo una carga tributaria de 23.28%.

3.3. 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 de un Certificado de Residencia. 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.

Es así que puede ocurrir que no se haya realizado una retención o se haya considerado determinados supuestos en aplicación del CDI, pero finalmente no se llega a obtener el documento requerido, por lo que no resulta aplicable. En este caso, las declaraciones de determinación de obligación tributaria resultarían siendo erróneas, ya que se han considerado situaciones que, por temas formales, no se debieron considerar.

En este caso, se deberá rectificar el instrumento correspondiente y volver a hacer el cálculo sin tomar en consideración los beneficios del CDI para lograr una correcta determinación de la obligación tributaria.

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.

En el caso concreto del CDI entre Perú y Portugal, se tiene que el numeral 11 de su Protocolo recoge la cláusula anti abuso. En este sentido, el inciso a) del numeral 11 de dicho Protocolo señala que las disposiciones del CDI Perú – Portugal no serán interpretadas de tal forma que prevengan la aplicación de reglas anti abuso contempladas en la legislación interna de los Estados contratantes.

Adicionalmente, el inciso c) señala que no serán aplicables las disposiciones del CDI si el propósito principal o uno de los propósitos principales de una persona es la creación o cesión de un derecho de propiedad para la obtención de una renta derivada de la ventaja creada por la referida cesión.

De esta forma, podemos ver que el propio CDI establece que en caso se busque aprovecharse de los beneficios del CDI, siendo esta la única razón de una determinada operación, no serán aplicables las disposiciones contempladas a lo largo de los artículos de dicho CDI. Con ello se busca evitar el abuso de los CDI mediante el uso estratégico de distintas jurisdicciones buscando acogerse a ciertos beneficios como propósito principal.

Asimismo, otro de los inconvenientes detectados es que el CDI suscrito con Portugal no señala expresamente que comprende a Madeira -zona que contempla un tratamiento tributario muy favorable para las sociedades que se constituyan en dicho lugar- lo que sí ocurre en el caso del CDI celebrado entre Portugal y España. En este sentido, la Administración Tributaria peruana podría observar el certificado de residencia de una sociedad constituida en Madeira, tras considerar que como dicha zona no ha sido incluida expresamente en el CDI suscrito entre Perú y Portugal, se encuentra fuera de los beneficios de dicho Convenio.

IV. Prestación de servicios desde Portugal a España

Para estos efectos, sería relevante tener en cuenta el CDI Portugal y España, así como la legislación doméstica de Portugal.

4.1. Aplicación del CDI España – Portugal

Cabe indicar, que a diferencia del CDI Portugal⁶ y Perú, dicho CDI establece en forma expresa que el CDI abarca a los archipiélagos de Azores y Madeira⁷.

⁶ Tasa corporativa de Portugal

La tasa del Impuesto a la Renta corporativo es de 21%. Además se aplica, lo siguiente:

-Sobretasa Municipal hasta el 1,5% que grava los beneficios imponibles

-Sobretasa Estado del 3% sobre la utilidad impositiva que exceda de 1,5 millones de €, un 5% sobre la utilidad impositiva que exceda de 7,5 millones de € y un 7% sobre la utilidad impositiva superior a 35 M €.

Debe tenerse en cuenta, que las entidades residentes gravadas son las personas jurídicas cuya actividad principal es comercial, industrial o agrícola, con sede de dirección efectiva en territorio portugués. Hay una tasa reducida a las entidades que tienen sede de dirección en Azores o Madeira. Además, de una reducción de la tasa del Impuesto sobre sociedades (CIT) a las entidades que obtengan un determinado menor nivel de ingresos.

Las entidades no residentes con establecimiento permanente en Portugal, también, están sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades no residentes sin establecimiento permanente en Portugal tributan por sus rentas de fuente en Portugal.

Pérdidas

Las pérdidas pueden ser compensadas por un período de 12 años y hasta un límite de 70% de la renta obtenida.

Dividendos

Los dividendos domésticos y de fuente extranjera están exentos si se cumplen las siguientes condiciones:

(i) 5% de participación mínima en la sociedad que distribuye los dividendos;

(ii) por dos años, el período de tenencia;

(iii) la fuente de los dividendos no se limita geográficamente (salvo paraíso fiscal)

(iv) la sociedad que distribuye los dividendos está sujeta y no exenta a un impuesto comparable a la tasa del Impuesto de Sociedades portuguesa a una tasa no inferior al 60% de la tasa del Impuesto de Sociedades Portugués (por ejemplo, 13,8%) (si esta última condición no se cumple, otros requisitos alternativos puede aplicar).

Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por personas jurídicas residentes en Portugal se incluyen en los beneficios gravados con la tasa de CIT. Del mismo modo, las pérdidas de capital pueden ser deducidos de los beneficios imponibles.

En virtud de un tratamiento por reinversión, el 50% de la diferencia positiva entre las ganancias de capital y pérdidas de capital puede ser excluido de la tributación siempre que el monto total de los ingresos de la venta se reinvierta en determinado plazo y activos.

Las ganancias de capital obtenidas por una sociedad residente sobre la venta de acciones de una sociedad no residente están exentos si se cumplen las condiciones antes mencionadas para dividendos a lo largo de todo el período de participación.

Las ganancias de capital obtenidas por personas jurídicas no residentes están sujetos a una tasa de retención de 25%. Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos corporativos y valores pueden beneficiarse de la exención fiscal prevista para residentes siempre que dichas ganancias se derivan por un no residente sin establecimiento permanente en Portugal, si se cumplen determinados requisitos.

Beneficios obtenidas de la liquidación y Exit Tax

Los beneficios obtenidos por los accionistas derivados de la liquidación de una sociedad residente en Portugal están calificados como ganancias de capital. La exención de las ganancias de capital, para ambas, entidades residentes y no residentes es aplicable a los rendimientos provenientes de la liquidación.

El traslado de la sede de dirección efectiva de una entidad, sin que dicha entidad sea liquidada, da lugar a una ganancia o pérdida fiscal igual a la diferencia entre el valor de mercado de los activos y su valor en libros (a la tasa de CIT, general).

⁷ Con relación al tratamiento tributario establecido en Madeira, cabe destacar lo siguiente:

- Se ha establecido una tasa de impuesto de sociedades reducido del 5%, hasta 2027;
- Exención de la retención sobre los dividendos pagados a los accionistas no residentes en Portugal, siempre y cuando, éstos no son residentes en una jurisdicción que califique como territorio de nula o baja imposición;
- No hay retención sobre los intereses y otras formas de pago para los accionistas 'préstamos, o de los adelantos realizados por los accionistas de la empresa, siempre y cuando los accionistas no sean residentes en Portugal.
- Régimen de exención de la participación a nivel Mundial aplicable a los dividendos, reservas, ganancias y pérdidas de capital;
- Exención de la retención sobre regalías, honorarios o intereses pagados a terceros de servicios;
- Posibilidad de aplicar reciente Régimen Box Patente de Portugal; que proporciona una exención del 50% del Impuesto de Sociedades para las empresas que explotan las patentes, diseños industriales y modelos protegidos por derechos de propiedad intelectual y registrados después de 01/01/2014.
- Exención del impuesto sobre ganancias de capital por la venta de participaciones de la compañía constituida en Madeira;

De acuerdo al CDI España y Portugal, en el caso de personas jurídicas que sean residentes tanto en Portugal o España, el criterio adoptado por el CDI es que la persona jurídica es residente en el lugar en donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

4.2. Establecimiento Permanente

En cuanto a la configuración de un establecimiento permanente, en cuanto a las obras o proyectos de construcción o instalación, el CDI Portugal – España incorpora también a la actividad de montaje. Asimismo, el plazo de duración es aquel que excede de 12 meses. No se ha regulado un establecimiento permanente específico por servicios como en el caso del CDI Perú y Portugal.

4.3. Dividendos

En cuanto a los dividendos, como lo hemos mencionado 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 España – Portugal establece un supuesto similar, al planteado anteriormente. Sin embargo, el primer límite es de 10% (en vez de 5%) y el porcentaje de control requerido es del 25%. El límite de 15% se mantiene para los demás supuestos.

4.4. Intereses

Tratándose de los intereses, en el caso del CDI España - Portugal, se ha previsto en límite de imposición máximo de 15%.

4.5. Regalías

Respecto a las regalías, a diferencia del MOCDE, el CDI España – Portugal 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 5%. Asimismo, este artículo recoge una definición de “regalías”, señalando que comprende, en forma adicional, a 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, modelos, planos fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; a los pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

4.6. Método de solución de doble imposición

Ahora bien, referente al método de solución de la doble imposición, se ha previsto en el CDI España – Portugal, que en el caso de un residente de Portugal, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación portuguesa (siempre que no afecten a los principios generales establecidos en este apartado), de la siguiente manera: a) Cuando un residente de Portugal obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en España, Portugal permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto pagado en España. Dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en España. b) Cuando una sociedad residente de Portugal perciba dividendos de una sociedad residente de España en la cual la primera detente directamente una participación de al menos el 25 por 100 del capital, Portugal deducirá, a efectos de determinar el beneficio imponible sujeto al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, el 95 por 100 de tales dividendos, incluidos en la base imponible, en los términos y con las condiciones establecidas en la legislación portuguesa.

V. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo que hemos podido observar de la aplicación del CDI entre Perú y Portugal, así como del CDI entre Portugal y España, resulta mucho más conveniente el aprovechamiento de estos CDI, debido a que contemplan 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 Portugal que permite incluir dentro de la definición de regalías, a los pagos efectuados por servicios de asistencia técnica que esté vinculados con el derecho de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluido el software, marcas, patentes, entre otros. En vista que dichos pagos también son considerados regalías, estarán sujetos a la tasa reducida del Impuesto a la Renta en el país de la fuente.

Asimismo, los CDIs Perú-Portugal and Portugal-España establecen 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.

Cabe destacar que el CDI Perú con Portugal 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. Esto constituye 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 Portugal a los dividendos.

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