

SERVICIOS AL **EXPORTADOR**

DEPARTAMENTO DE
FACILITACION DE EXPORTACIONES



Guía práctica:

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



INTRODUCCIÓN

Los adelantos tecnológicos registrados en las últimas décadas en el transporte, la informática y las telecomunicaciones han permitido que las empresas accedan a capital y medios de producción en lugares cada vez más distantes y, a su vez, ofrezcan sus bienes y servicios a un mercado cada vez más amplio.

En este mercado globalizado el sector de servicios ha sido el de más rápido crecimiento en la economía global, representando dos tercios de la producción mundial y cerca del 20 por ciento del comercio internacional¹. Para el Perú, un contexto de creciente globalización económica es una fuente de oportunidades para el sector exportador, el que además tiene un rol fundamental como motor del crecimiento, generador de empleo e impulsor de desarrollo del país, tal como lo consagra el Plan Estratégico Nacional Exportador: PENX 2025.

Para alcanzar estos objetivos será fundamental que el exportador peruano se desarrolle en un entorno legal que estimule la eficiencia y elimine sobrecostos, es decir, en un ambiente de competitividad. Un factor crítico de la competitividad es el componente tributario que recae sobre las operaciones de comercio internacional, y más concretamente, el fenómeno de la doble tributación internacional.

¹ World Trade Organization

CONTENIDO

I. El problema de la doble imposición internacional	4
II. ¿Cómo se evita la doble imposición internacional?	6
III. ¿Qué son los convenios para evitar la doble imposición (CDI).....	7
IV. CDI celebrados por Perú.....	9
V. ¿Cómo se aplican los CDI?	9
VI. ¿Cómo se tratan los servicios en los CDI?.....	10
VII. ¿En que casos los CDI firmados por Perú pueden determinar tributación en el país de destino del servicio exportado?	11
VIII. Un caso especial: La decisión 578 de la Comunidad Andina	14
IX. Aplicación de la decisión 578 a un caso concreto	15
X. Aspectos tributarios, contables y societarios a considerar para la inversión en Ecuador ...	24
XI. Conclusiones	28

I. El problema de la doble imposición internacional

Algunos países gravan a los ciudadanos y empresas que residen en el país sobre las rentas obtenidas tanto dentro del país como fuera de él (sistema de renta mundial). Otros países los gravan sólo sobre las rentas generadas dentro del país (sistema territorial). Otros utilizan una combinación de ambos (por ejemplo, para gravar a las empresas domiciliadas sobre sus rentas mundiales mientras que a las empresas no domiciliadas sólo sobre las rentas obtenidas dentro del país). En consecuencia, es usual que los sujetos que realizan operaciones de comercio internacional queden sometidos a múltiples tributos sobre la renta obtenida de una misma transacción.

Así, la doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que tienen potestad para imponer tributación sobre determinada renta, lo cual implica que un mismo sujeto o renta pueda resultar alcanzado por el poder impositivo en más de un Estado.

Desde el punto de vista económico la doble tributación agrega un sobre costo a las operaciones internacionales, lo que torna en ineficiente y sub óptima la asignación de capitales y el libre intercambio de bienes y servicios. En este sentido, la doble tributación rompe la neutralidad que por principio se le exige a la tributación con el objetivo de que el factor tributario no distorsione las decisiones que los agentes económicos tomarían en un mercado abierto.

Un problema significativo en muchos países, especialmente países en desarrollo, es la retención sobre ingresos brutos pagados a sujetos no domiciliados en relación a servicios prestados internacionalmente. Usualmente esas retenciones son definitivas (no son objeto de devolución), lo que puede provocar que la prestación de servicios de un país u otro se torne poco rentable o resulte en pérdida. Veamos:

Retención en país de Destino del Servicio		
Valor bruto del servicio	1,000	
Retención 15%	-150	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Impuesto en país de residencia del exportador		
Valor bruto del servicio	1,000	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100	
IR (28%)	-28	
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	28 (*)	
Costo adicional por impuesto extranjero	-122	
Pérdida neta	-22	

(*) Conforme a la legislación interna los impuestos pagados en el exterior sólo pueden acreditarse hasta el monto del impuesto determinado en el país. En consecuencia, el impuesto pagado en el extranjero que no se puede acreditar por exceder el impuesto en el país de residencia del exportador se convertirá en un gasto adicional para la operación.

Desde el punto de vista de política fiscal, evitar o al menos aliviar el problema de la doble o múltiple tributación supondrá una decisión del Estado para renunciar o disminuir deliberadamente la recaudación sobre ciertas rentas. En el ejemplo, ya será el país de residencia del exportador o el de destino del servicio el que acepte renunciar al impuesto determinado (150 y 28, respectivamente).

Esa decisión dependerá de si el Estado tiene una estrategia de atracción de capitales extranjeros o, por el contrario, una de promoción de la exportación de capitales nacionales lo que, a su vez, estará íntimamente relacionado con su grado de dependencia de la inversión extranjera para el sostenimiento de su economía nacional.

En efecto, un país como el Perú, que tiene una posición de país importador de capitales por su alta dependencia de la inversión extranjera, puede tener menos incentivos para reducir la doble tributación internacional debido a que sus efectos, si bien constituyen un sobre costo para el inversionista extranjero, suponen a la vez una mayor recaudación en el país.

Entonces, surge la pregunta ¿por qué, después de todo, eliminar la doble tributación? La respuesta está en la visión de los Estados de que la eliminación de la doble tributación (y los sobrecostos asociados) traerá mayores beneficios en términos del libre flujo de capitales, tecnologías, bienes, servicios y personas. Adicionalmente, la doble tributación daña la equidad y capacidad contributiva de los sujetos, que en un extremo, pueden ver diluidas sus ganancias por excesivos costos tributarios.

El fenómeno de la doble imposición se puede clasificar de acuerdo a lo siguiente:

a) Doble Imposición Jurídica (DIJ)

Es el resultado de que dos o más Estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, con idénticos o similares impuestos y en el mismo periodo².

Un ejemplo de DIJ se produce cuando una empresa que presta servicios al exterior queda sujeta a tributar en el país de su cliente por la vía de la retención de impuestos sobre los pagos recibidos y en forma conjunta, debe tributar en el país en el que se encuentra establecida la empresa por el valor total de los servicios prestados.

² Campagnale, Norberto, Catinot, Silvia y Parrondo, Alfredo, El Impacto de la Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación. MC Graw-Hill, Madrid: 1997 p. 20.

b) Doble Imposición Económica (DIE)

Surge cuando la misma transacción económica, ingreso o capital se encuentra gravada en dos o más Estados durante el mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de distintos contribuyentes.

Un ejemplo de la doble tributación económica surge frecuentemente en casos en los cuales las sociedades afiliadas o asociadas, ubicadas en diferentes países, realizan transacciones entre sí. Un caso será la distribución de dividendos de la subsidiaria extranjera de una empresa peruana pues la misma utilidad tributará en el país de la subsidiaria y, simultáneamente, tributarán en el Perú cuando tales utilidades sean recibidas en forma de dividendos por la matriz.

La distinción es importante porque permite señalar que los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) en principio sólo resuelven el problema de la DIJ mientras que la legislación interna suele evitar o reducir ambas, la DIJ y la DIE.

II. ¿Cómo se evita la doble imposición internacional?

Los Estados tienen poder soberano para imponer tributos y lo hacen a través de las disposiciones tributarias de sus leyes domésticas. De acuerdo con la ley interna de un país una persona o empresa puede estar sometida a tributación en función del grado de conexión personal que exista entre tal persona y el Estado (por ejemplo, por razones de nacionalidad, ciudadanía, domicilio o lugar de constitución). Asimismo, si el grado de conexión es débil o consiste sólo de factores objetivos, únicamente las rentas obtenidas en ese Estado estarán gravadas (por ejemplo, cuando el único criterio de conexión que utiliza un Estado para gravar un renta es que sea pagada desde ese país, aun cuando el servicio que la genera ha sido prestado por un extranjero íntegramente desde el exterior).

Así pues, los Estados pueden establecer tributos y también son libres de establecer los criterios de vinculación a fin de que una renta o patrimonio se encuentren gravados en ese país, sea que se trate de transacciones puramente domésticas o internacionales. Esa misma libertad soberana es ejercida por los Estados en sentido inverso, para establecer mecanismos que eviten o reduzcan la doble imposición que surge de la superposición de las normas tributarias de uno y otro Estado.

Los métodos para evitar la doble imposición pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales:

- i. **Medidas unilaterales:** Se trata de disposiciones en la ley interna de cada país con el objetivo de evitar los efectos de la doble tributación internacional sobre los contribuyentes residentes, en situaciones no cubiertas por un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI).

Un ejemplo es el artículo 88° de la Ley del IR peruano, que establece que los impuestos a la renta abonados por rentas de fuente extranjera pueden ser considerados crédito contra el Impuesto a la Renta de regularización de los contribuyentes peruanos³.

- ii. Medidas Bilaterales: Se trata de acuerdos entre dos Estados para eliminar o reducir la doble imposición. Estos acuerdos son conocidos como CDI.
- iii. Medidas Multilaterales: Son acuerdos llevados a cabo por varios Estados con el objetivo de evitar la doble imposición internacional en forma coordinada.

Un ejemplo es la Decisión 578 del Pacto Andino del cual Perú es parte.

Siendo que el objetivo del presente informe se refiere las implicancias tributarias aplicables a aquellos sujetos que presten servicios transfronterizos, nos concentraremos en analizar los acuerdos normativos internacionales celebrados que representan las medidas bilaterales y multilaterales adoptadas por nuestro país.

III. ¿Qué son los convenios para evitar la doble imposición (CDI)?

Los CDI son tratados internacionales firmados entre Estados cuya finalidad principal consiste en evitar que una persona natural o jurídica residente en uno de los Estados se vea afectado por una doble imposición internacional por impuesto a la renta o impuestos al patrimonio como consecuencia de su inversión o relación comercial con otro Estado⁴.

Los CDI cumplen además una finalidad administrativa, en la medida que permiten la interacción de las Administraciones Tributarias de los países firmantes, mediante el intercambio de información y la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Los convenios son para los Estados lo que los contratos son para las personas, en ese sentido, constituyen instrumentos que se incorporan a la legislación interna para su aplicación en forma obligatoria⁵.

³ Artículo 88°: Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79° deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:

[...]

e) *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. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución.*

⁴ Ruiz Huidobro, Alfredo Gildemeister. "Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos: Una urgente necesidad. La experiencia española". En IFA Grupo Peruano. CDI's convenios para evitar doble imposición tributaria. Lima, junio, 2008.

⁵ El artículo 55° de la Constitución Política del Perú señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor, forman parte del derecho nacional.

En la actualidad existen en el mundo alrededor de 3,000 CDI vigentes y el número crece de manera sostenida. Países como Holanda, Suiza y Reino Unido posee cada uno cerca de 100 CDI. Los países de América Latina han celebrado 200 CDI en forma combinada. En la región, México cuenta con 37 CDI, Chile con 28, Colombia con 15, Brasil con 29 y Ecuador con 14. Perú actualmente mantiene vigentes 7 CDI bilaterales además de la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

Aunque cada país negocia separadamente cada CDI es usual que todos los CDI contengan cláusulas similares debido a que se inspiran en Modelos desarrollados por organismos internacionales y que sirven como punto de partida de las negociaciones de los países interesados en celebrar un CDI. Estos Modelos son los elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Los países de la región andina tiene además el modelo de convenio de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Los Modelos son importantes porque facilitan la negociación de CDI pero también porque en ausencia de un órgano supranacional dirimente, los Comentarios que los acompañan contribuyen a la interpretación uniforme del CDI por parte de los países firmantes.

Cada Modelo tiene disposiciones que reflejan una posición política y económica de la organización que los elabora, así, el Modelo OCDE está inclinado a favorecer la tributación exclusiva en el país en el que reside el sujeto que obtiene la renta, lo que resulta propio de los países miembros de la OCDE que en su mayoría son países exportadores de capitales, mientras que el Modelo ONU pone énfasis en la potestad tributaria de los países que constituyen la fuente de las rentas, dando más amplitud a la posibilidad de gravar rentas obtenidas por extranjeros y establecer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, lo que es propio de países importadores de capitales, como el Perú.

Los CDI celebrados por Perú tiene un sesgo a seguir el Modelo OCDE con importante influencia del Modelo ONU.

IV. CDI celebrados por Perú

Nuestro país no cuenta con una red amplia de CDI en comparación con otros países de la región.

TIPO	ESTADO CONTRATANTE	FIRMADO EN	VIGENTE DESDE
Multilateral	Ecuador, Colombia, Bolivia	2004	2005
Bilateral	Chile	2001	2004
Bilateral	Canada	2001	2004
Bilateral	Brasil	2006	2010
Bilateral	México	2011	2015
Bilateral	Suiza	2012	2015
Bilateral	Portugal	2012	2015
Bilateral	Corea	2012	2015

No obstante el limitado número de convenios, el hecho de que el 50% de los CDI celebrados por el Perú se hayan concluido en los últimos años puede interpretarse como una indicación de la intención de expandir su red de convenios en el corto plazo y en ese sentido, se mantienen negociaciones con otros países para la celebración de nuevos CDI.

V. ¿Cómo se aplican los CDI?

En la práctica, la aplicación de los CDI implica analizar si las leyes internas de los países gravan la renta obtenida y si, ante dicha circunstancia, el CDI elimina dicha doble imposición. Para ello, es útil seguir los siguientes pasos:

- i) Primero, se debe identificar si la legislación interna del Estado donde se realiza la operación, grava la renta obtenida de la operación internacional.
- ii) Si la renta estuviese gravada conforme a i), deberá verificarse si el CDI es aplicable y si el sujeto que obtiene la renta tiene derecho a los beneficios del CDI.
- iii) Si el CDI resulta aplicable, debe identificarse cuál de las disposiciones (artículos) del CDI resulta aplicable y a cuál de los Estado corresponde el derecho a gravar la renta.
- iv) Por último, deberá identificarse si el CDI concede reducciones impositivas, créditos o exenciones que beneficien al perceptor del ingreso.

Las disposiciones del CDI permiten identificar cuál de los Estados gravará las rentas y cómo. En ese sentido, el CDI no establece tributos que no se encuentren establecidos en las leyes de los Estados involucrados. Normalmente el CDI fija límites a la ley interna del país, por ejemplo, mediante topes máximos a la retención de impuestos.

VI. ¿Cómo se tratan los servicios en los CDI?

Los CDI (y los Modelos de los que proceden) fueron diseñados mucho antes que el flujo internacional de servicios se desarrollase en las dimensiones que actualmente conocemos. De ahí que las disposiciones de los CDI no aborden de manera específica la tributación de servicios, aunque sí existen algunos artículos dedicados a ciertos tipos de servicios.

En general, los CDI tratan la tributación de servicios en los siguientes artículos:

- Artículo 7 – Beneficios empresariales (que debe leerse en conjunto con el Artículo 5 – Establecimiento Permanente)
- Artículo 8 – Transporte Aéreo, Terrestre, Marítimo y Fluvial
- Artículo 12 – Regalías (que en ocasiones incluye servicios de Asistencia Técnica)
- Artículo 14 – Servicios personales independientes
- Artículo 17 – Artistas y deportistas

Debido a lo anterior, las rentas por servicios que no cuenten con una regulación específica (es decir, no correspondan a las categorías indicadas en los artículos 8º, 12º, 14º y 17º) les resultará de aplicación las reglas del Artículo 7º - Beneficios Empresariales.

Al respecto, resulta importante tener en cuenta la correcta metodología aplicable para determinar cómo opera un CDI ante las rentas derivadas de la prestación de servicios:

1. En primer lugar, identificar si la legislación interna grava la renta.
2. Si un CDI es aplicable, debe verificarse si existe una disposición en el CDI que contemple el tratamiento del servicio de manera específica deberá aplicarse las mismas de acuerdo a los términos ahí indicados (es decir, los artículos 8º, 12º, 14º y 17º).
3. Ante la ausencia de una disposición especial que regule el tratamiento del servicio en el texto del CDI, los servicios califican como *Beneficios Empresariales* de acuerdo a lo establecido en el artículo 7º del CDI.
4. Deberá evaluarse si conforme al Artículo 5º - Establecimiento Permanente, existe suficiente presencia en el otro Estado (país de destino del servicio) para que éste reclame tributación en fuente, caso contrario las rentas solo serán gravables en el país del exportar del servicio.

5. De no calificar como *Beneficios Empresariales*, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 21° - Otras rentas, en cuyo también las rentas sólo serán gravables en el país del exportador del servicio.

En la economía moderna la prestación de servicios puede prestarse sin necesidad de crear un establecimiento permanente en el país de destino de los servicios, debido a que para muchos servicios no hace falta si quiera presencia física ni desplazamiento al otro país. Las empresas exportadoras de servicios no requieren necesariamente constituir una sucursal o subsidiaria para acceder al mercado de otros países.

En la medida que los CDI han sido desarrollados sobre la base que los Estados tienen derecho a imponer tributación sobre operaciones internacionales sólo si éstas generan **suficiente presencia extranjera en el territorio**, la ausencia de presencia física en muchos de los servicios que son materia de exportación supone que las rentas que obtenga el exportador de servicios en otros países **no quedará sujetas a gravamen o retenciones en la fuente si existe un grado débil de conexión con el país de destino** (por ejemplo, porque no existe un lugar fijo de negocios, porque no hay desplazamiento de personal o si lo hay, este es de corta duración).

Lo anterior otorga una oportunidad a los exportadores de servicios para utilizar los CDI como garantía de reducción o eliminación del riesgo de la doble tributación. La razón de ello descansa en el propio espíritu de los CDI: eliminar barreras que impidan el libre flujo de bienes y servicios en un mercado globalizado.

Sin perjuicio de lo anterior, los exportadores de servicios deben tener en cuenta que los CDI suelen establecer reglas especiales (que otorgan algún grado de tributación al país de destino) sobre tipos de servicios muy específicos, como son los de Asistencia Técnica.

VII. ¿En qué casos los CDI firmados por Perú pueden determinar tributación en el país de destino del servicio exportado?

Como señalamos, los servicios exportados pueden quedar exentos de tributación en el país de destino si: (i) el tipo de servicios exportados no cae en alguna de las categorías específicas de los artículos de los CDI y (ii) existe nula o poca presencia de negocios en el país de destino, lo que usualmente se verifica con plazos expresamente indicado en el CDI, caso contrario, se generará un Establecimiento Permanente (EP).

A modo de resumen se presentan los casos en que los CDI celebrados por Perú identifican alguno de las situaciones indicadas en (i) y (ii).

▪ **Servicio efectuado con presencia física del exportador en el otro Estado**

La presencia del exportador del servicio en el país del adquirente y/o usuario del mismo podría conllevar a la generación de un EP para efectos del CDI.

CDI	SE CREA UN EP SI SE TRATA DE:
Chile	1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos. Duración: Mayor a 6 meses. 2. Servicios. Duración mayor a 183 días (en 12 meses).
Canadá	1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje: Duración mayor a 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses. 2. Servicios (mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses).
Brasil	1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos: Duración mayor a 6 meses.
México	1. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos. Duración: mayor a 6 meses. 2. Servicios (mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses). 3. Asistencia técnica para un mismo proyecto o uno relacionado. Duración mayor a 90 días (en 12 meses).
Portugal	1. Una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ello. Duración mayor a 183 días (en 12 meses). 2. Servicios (mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses).

Corea	1. Una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades tenga una duración superior a 6 meses. 2. Servicios (mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses).
Suiza	1. Una obra, un proyecto de construcción, instalación o montaje o las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades tenga una duración superior a 6 meses. 2. Servicios (mismo proyecto o uno relacionado). Duración mayor a 183 días (en 12 meses). Duración mayor a 90 días (en 12 meses).
CAN	Tributación exclusiva en Ecuador/Colombia/Bolivia. Exportador peruano NO TRIBUTA en Perú.

▪ **Servicio efectuado sin presencia física del exportador en el otro Estado**

En los siguientes casos, aunque presencia física en el país de destino del servicio exportado, puede surgir tributación en razón del TIPO de servicio prestado. Así tenemos:

CDI	Tipo de Servicio	
	Regalías	Prestación de servicios/Servicios Técnicos/Consultoría
Canadá Chile México	El exportador peruano se encontrará gravado con un impuesto del 15%.	La prestación de servicios brindada a éstos países no se encontrará gravada con impuesto a la renta, debido a que no existe presencia física del exportador peruano.
Portugal Corea	Se encuentran gravadas con un tasa del 15%	La prestación del servicio de asistencia técnica, se encuentra incluido en el concepto de regalías y estará gravada con una retención de 10%.

Brasil	Se encuentran gravadas con una tasa del 15%.	Algunos de los servicios prestados, se encuentran incluidos en el concepto de regalías como los servicios técnicos, asistencia técnica y servicios digitales, lo cuales se encontrarán gravados con una retención de 10%.
Suiza	Se encuentran gravadas con un tasa del 15%.	Algunos de los servicios prestados, se encuentran incluidos en el concepto de regalías como los servicios de asistencia técnica y servicios digitales, lo cuales se encontrarán gravados con una retención de 10%.
CAN	Se encuentran gravadas sólo en el país donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.	La renta obtenida sólo estará gravada en el país donde se produce el beneficio. Se presume que el beneficio se produce en el país donde se impute o registre el gasto (usualmente, el país de destino del servicio exportado).

VIII. Un caso especial: La decisión 578 de la Comunidad Andina

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. Por tanto, la Decisión 578 no constituye un tratado internacional sino una norma de orden comunitario.

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.

En esa línea, el artículo 6° establece que las rentas por *Beneficios Empresariales* se gravan en el país donde dichas rentas se hubiesen generado. Esta disposición, sin embargo, tiene una excepción.

En efecto, A diferencia de los Modelos OECD y ONU, la Decisión 578 contempla una disposición especial. Se trata del artículo 14° que contiene una regla especial para las rentas derivadas de actividades empresariales consistentes en la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. La regla del Artículo 14° consiste en cambiar la atribución de potestad tributaria hacia el país donde se produce el beneficio del servicio prestado.

En la práctica pues, no será determinante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio. Así por ejemplo, en el caso de un exportador de servicios que ejecuta actividades empresariales de consultoría, independientemente de si éstas se ejecutan en el país de origen o de destino, el Artículo 14° determinará que sean objeto de tributación en el país en el que se reconoce el gasto por la consultoría, es decir, el país del usuario del servicio y, a su vez, estará exonerada en el país de domicilio del exportador.

IX. Aplicación de la decisión 578 a un caso concreto

1. Para comprender el efecto de la aplicación de los CDI y, en particular, de la Decisión 578 conviene en primer lugar imaginar una situación en la que no existe CDI y cómo la legislación interna resuelve unilateralmente el problema de la doble tributación internacional.

Pensemos en el siguiente ejemplo.

1.1 Descripción del servicio exportado

Una compañía domiciliada en Perú presta servicios de *call center* a favor de un cliente domiciliado en Argentina. Los servicios consisten en telemarketing, ventas, asistencia telefónica, cobranzas, atención de clientes, entre otros.

Los servicios son prestados remotamente desde Perú a través de personal situado físicamente en sus oficinas comerciales y haciendo uso de la comunicación telefónica a distancia.

1.2 Aplicación de la legislación interna – Renta de Fuente Peruana

La Ley del IR peruano establece que los sujetos domiciliados en el país deberán tributar bajo el criterio de universalidad (es decir, sobre sus rentas de fuente peruana y extranjera). Serán rentas de fuente peruana las que provengan de actividades ejecutadas dentro del territorio nacional mientras que calificarán como rentas de fuente extranjera las que provengan de actividades ejecutadas en territorio de otra jurisdicción (por ejemplo, si se obtienen mediante el desplazamiento de personal fuera del Perú)⁶

⁶De acuerdo con el Artículo 9, inciso e) de la Ley del IR, constituyen rentas de fuente peruana los ingresos que se obtengan por actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, siempre que se lleven a cabo en territorio nacional.

De lo anterior se concluye que las rentas empresariales que genere el *call center* calificarán como rentas de fuente peruana gravables con el IR peruano.

Imaginemos ahora que Argentina, país con el que Perú no tiene un convenio para evitar la doble imposición, imponga una retención equivalente al 15% sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios por parte de sujetos no domiciliados que se utilicen económicamente en territorio argentino.

En la medida que de acuerdo con la legislación argentina el servicio de *call center* se considere como utilizado en Argentina (por ejemplo, porque tanto las personas que reciben las llamadas como el cliente que contrata al *call center* son sujetos que residen dentro del territorio argentino) entonces las facturas emitidas y pagadas al *call center* estarán sujetas a una retención de 15%.

1.3 Aplicación de la legislación interna – Crédito o Gasto por impuestos pagados en el exterior

Surge la pregunta si, a pesar de no existir un CDI con Argentina, el exportador peruano de servicios de *call center* puede utilizar de algún modo el impuesto pagado en Argentina contra sus impuestos en Perú.

La respuesta la encontramos en el artículo 88° de la Ley del IR peruano, que establece que los impuestos a la renta abonados por rentas de fuente extranjera pueden ser considerados crédito contra el IR de regularización del contribuyente peruano⁷. En apariencia el artículo 88° parecería permitir que el *call center* acredite contra su impuesto a la renta anual la retención del 15% sufrida en Argentina, sin embargo, la respuesta correcta será que eso no es posible.

La razón radica en que el artículo 88° sólo admite que se acrediten **los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera** y en este caso, la renta obtenida por *call center* califica como una renta de fuente peruana. Por tanto, el impuesto retenido en Argentina no podrá ser acreditado contra el IR peruano, constituyéndose para el exportador en un gasto o costo adicional dentro de la estructura de costos del servicio.

⁷ Artículo 88°: Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79° deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:

e) *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. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución.*

1.4 Liquidación del impuesto en Perú

La liquidación del impuesto definitivo de *call center* por esta operación será:

Retención en país de Destino del Servicio		
Valor bruto del servicio	1,000	
Retención 15%	-150	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Impuesto en país de residencia del exportador		
Valor bruto del servicio	1,000	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100	
IR (28%)	-28	
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-	(*)
Costo adicional por impuesto extranjero	-150	
Pérdida neta	-50	

(*) No habrá crédito para *call center* porque el artículo 88º de la Ley del IR sólo permite acreditar impuestos pagados en el exterior por **rentas de fuente extranjera** y la renta obtenida califica como renta de fuente peruana.

La primera conclusión de este caso base es que si bien la ley interna peruana contiene disposiciones que intentan evitar la doble tributación internacional el mecanismo no produce el resultado esperado en un número de casos, particularmente cuando la actividad de exportación del servicio tiene un alto contenido de actividad dentro del Perú lo que implica que la renta califique como renta de fuente peruana y en consecuencia, no puedan acreditarse retenciones de impuestos en el exterior. El resultado final: encarecimiento del servicio, menor competitividad y disminución de los márgenes de rentabilidad del exportador.

2. Veamos un caso de aplicación de las disposiciones de la Decisión 578

2.1 Descripción del servicio exportado

Una compañía domiciliada en Perú presta servicios de *call center* a favor de distintos clientes domiciliados en el extranjero. Los servicios consisten en telemarketing, ventas, asistencia telefónica, cobranzas, atención de clientes, entre otros. Téngase en cuenta que para fines de este ejemplo, no se encuentran comprendidos los servicios

de consultoría, asistencia técnica o servicios técnicos; los cuales serán analizados en el ejemplo siguiente⁸.

Los servicios son prestados remotamente desde Perú a través de personal situado físicamente en sus oficinas comerciales y haciendo uso de la comunicación telefónica a distancia.

Los clientes del *call center* se encuentran en Ecuador, Colombia y Bolivia.

2.2 Aplicación de la legislación interna

Como lo hemos indicado en el caso anterior, la Ley del IR peruano establece que los sujetos domiciliados en el país deberán tributar sobre sus rentas de fuente peruana y extranjera, siendo de fuente peruana las rentas derivadas del ejercicio de la actividad comercial dentro del territorio peruano.

En dicho contexto, las rentas empresariales que genere el *call center* calificarán como rentas de fuente peruana gravables con el IR peruano.

2.3 Aplicación de la Decisión 578

El Artículo 3° de la Decisión 578 establece que:

*“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en que tales rentas **tengan su fuente productora**, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”.*

Con claridad el Artículo 3° afirma el principio de la fuente productora como regla general para determinar el gravamen de las rentas.

Por su parte, el Artículo 6° desarrolla el principio de la fuente productora en relación con las actividades empresariales en los términos siguientes:

*“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro **donde éstas se hubieren efectuado**”*

⁸ Hacemos notar que, en general, el tratamiento que reciben las operaciones en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición dependen del tipo de prestación o actividad realizada. En ese sentido, un servicio que se presta a través de centros de contacto o *call center* puede tener un tratamiento tributario diferenciado sea que se trate de servicios generales o rutinarios (como son las ventas, cobranzas, entrega de información, entre otros) o sea que se trate de servicios mayor complejidad asociados con la entrega de consejo especializado (como pueden ser la consultoría o el servicio técnico). Ello obedece a que la Decisión 578 prevé un tratamiento especial para este último caso.

Esto es, la renta tiene su fuente productora en la actividad desarrollada por la empresa y, por lo tanto, el país en donde se realizaron dichas actividades es el que tiene jurisdicción para gravarlas.

De lo anterior se concluye que: la renta obtenida por *call center* como consecuencia de la prestación de servicios empresariales realizados desde Perú a favor de residentes de la CAN, sólo estará gravada con IR en el Perú. La consecuencia de esto radica en que los demás países donde se ubica el usuario del servicio **deberán privarse de practicar retenciones sobre los pagos efectuados a *call center*.**

2.4 Liquidación del impuesto en Perú

La liquidación del impuesto definitivo de *call center* por esta operación será:

Retención en país de Destino del Servicio		
Valor bruto del servicio	1,000	
Retención 0%	-	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Impuesto en Perú		
Valor bruto del servicio	1,000	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100	
IR (28%)	-28	
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-	(*)
Costo adicional por impuesto extranjero	-	
Utilidad neta	100	

(*) No habrá crédito para *call center* porque la Decisión 578 utiliza el sistema de exoneración de las rentas para evitar la doble imposición, como lo demuestra el hecho que *call center* no abonó ningún impuesto en el exterior.

3. Veamos un caso más

3.1 Descripción del servicio exportado

Una compañía domiciliada en Perú presta servicios de *consultoría en desarrollo de software* a favor de distintos clientes domiciliados en el extranjero. Los servicios consisten en proveer asesoría para el desarrollo de software y *help desk*⁹.

Los servicios son prestados remotamente desde Perú a través de personal situado físicamente en las oficinas comerciales y haciendo uso de la comunicación telefónica a distancia.

Los clientes de *la consultora* se encuentran en Ecuador, Colombia y Bolivia.

3.2 Aplicación de la legislación interna

Por las mismas razones explicadas en el punto 1.2 anterior las rentas empresariales que genere la *consultora* calificarán como rentas de fuente peruana gravables con el IR peruano.

3.3 Aplicación de la Decisión 578

El Artículo 14° de la Decisión 578 establece que:

*“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y **consultoría**, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio **se produzca el beneficio de tales servicios**. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.*

La aplicación del artículo 14° en lugar del Artículo 6° (que regula las rentas empresariales en general) obedece al principio de especialidad, pues el artículo 6° dispone una regla particular para una categoría especial de rentas. Así, las rentas de empresas de consultoría, es decir, aquellas empresas que se encuentran especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asesoría en dicha área específica; serán gravadas en el país **donde se produzca el beneficio** y no en el lugar en el que se realicen las actividades que generan la renta como establece la regla general del artículo 6°.

⁹ Tal como se indicó en la Nota 8, los servicios de consultoría, servicios técnicos y asistencia técnica, aun cuando puedan ser prestados a través de medios remotos, como podrían ser los centros de contacto o *call centers*, son tratados en forma especial en el artículo 14° de la Decisión 578. Este ejemplo ilustra esos casos.

En el caso de *la consultora*, las rentas generadas por los servicios prestados desde el Perú pero cuyo beneficio efectivo se produce en un país miembro de la CAN (donde se registra el gasto), **sólo serían gravables en el país de destino de los servicios**. La consecuencia será que *la consultora* deberá considerar esas mismas **rentas como exoneradas en el Perú**.

Si bien puede parecer que el resultado es óptimo desde el punto de vista fiscal porque se habría evitado la doble imposición, esa apreciación no es exacta.

Retención en país de Destino del Servicio		
Valor bruto del servicio	1,000	
Retención 22%	-220	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Impuesto en Perú		
Valor bruto del servicio	1,000	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
Utilidad antes de Impuesto a la renta	100	
IR (28%) - Exonerada por Decisión 578	-	
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-	(*)
Costo adicional por impuesto extranjero	-220	
Utilidad neta	-120	

(*) No habrá crédito para la *consultora* porque la Decisión 578 utiliza el sistema de exoneración de las rentas para evitar la doble imposición, como lo demuestra el que *la consultora* no abone ningún impuesto en Perú.

Como se aprecia el problema que presenta la aplicación del Artículo 14º es la atribución de la potestad para gravar al país de destino de los servicios. Como suele ocurrir en los países receptores de servicios, y especialmente, los países de la región que como el Perú son importadores de capital, ***los servicios se encuentran afectados a un impuesto a la renta que se computa sobre ingresos brutos y con altas tasas de retención, lo que termina por provocar una pérdida en la utilidad de la operación a causa del factor tributario.***

Puede afirmarse entonces que, si bien la Decisión 578 cumple el objetivo de eliminar la doble imposición sobre esta operación (pues la renta soporta un solo gravamen) no puede decirse lo mismo del objetivo de equidad y eficiencia económica, pues el exportador peruano se verá perjudicado por el efecto de haber pagado impuestos

sobre una base bruta que no revela su real capacidad contributiva (la que estaría dada por su utilidad neta).

Este resultado, que en sí mismo ya repercute distorsionando la decisión de negocios del exportador, puede provocar otros efectos desafortunados. En efecto, el exportador de servicios que se ve en esta situación insistirá a su cliente en practicar el “*gross up*” sobre el valor de sus servicios, es decir, intentará incrementar al valor acordado por el servicio el importe de la retención con el objeto de que la retención no afecte el monto que el exportador esperaba percibir por los servicios. Esta práctica lejos de solucionar un problema origina el encarecimiento del servicio pues el costo tributario será trasladado hacia el usuario. En países de la región que buscan importar tecnología e intercambiar servicios las retenciones de impuestos pueden ser contraproducentes.

Otra distorsión surge al momento de aplicar los CDI.

Hemos señalado que la Decisión 578 obliga a uno de los Estados a renunciar a su potestad para recaudar tributos en virtud del método de exención para evitar la doble tributación pero nos preguntamos ¿qué pasa si no es así? Es decir, ¿qué pasa si el otro Estado aplica una retención de impuestos sea porque no advierten o no coinciden con la aplicación en Perú de la Decisión 578? ¿Es eso posible? Lamentablemente, sí lo es.

Es evidente que los CDI sólo pueden ser instrumentos efectivos para eliminar la doble tributación si los Estados contratantes alcanzan un común entendimiento y una aplicación armoniosa de sus disposiciones. A pesar de ello, no es inusual que dos Estados interpreten en forma discordante los alcances de CDI.

Efectivamente, un exportador de servicios puede verse enfrentado a una situación de doble imposición cuando un mismo servicio es calificado en forma disímil por las Autoridades Tributarias de ambos países. Esta situación se presenta en la aplicación del artículo 14º y 6º de la Decisión 578. En el ejemplo, la Administración Tributaria colombiana puede considerar que los servicios prestados por un exportador peruano caen en el marco del Artículo 14º de la Decisión 578 de la Comunicad Andina (tributan en el lugar del beneficio efectivo que será Colombia) mientras que la Administración Tributaria en Perú, lo interprete en forma opuesta, es decir, dentro del alcance del Artículo 6º (tributación exclusiva en el Perú porque la actividad se realizó en este país).

Si ello ocurre el exportador peruano deberá asumir la doble tributación como un costo adicional porque no podrá eximirse de sufrir la retención practicada en Colombia. En tal situación, el impuesto pagado en el exterior probablemente no pueda ser acreditado en Perú por vincularse con una renta de fuente peruana y en consecuencia, no ser aplicable el artículo 88º de la Ley del IR. ¿Qué hacer entonces con el impuesto? En el escenario planteado, la retención pagada en el exterior solo podrá ser considerada como gasto o eventualmente, invocar la devolución del impuesto **indebidamente** pagado en Colombia.

Sin duda que hace falta mayor coordinación entre Estados para resolver situaciones de conflicto en la interpretación de los CDI y sus efectos adversos, como son el

encarecimiento de la transacción y la pérdida de competitividad de las empresas exportadoras.

4. Veamos un último caso

La situación descrita en el punto anterior puede amenazar la viabilidad de operaciones y empresas que compitan en un mercado que reditúe modestos márgenes de utilidad.

Una alternativa a considerar en esos casos es la de constituir una sociedad subsidiaria en el exterior para tener presencia comercial en el mercado objetivo. Establecerse mediante la constitución de una subsidiaria es una oportunidad que no sólo evita la aplicación de altas tasas de retención en fuente sino que además otorga al exportador el acceso a la red de convenios para evitar la doble imposición celebrada por ese país. Tomemos el caso de Ecuador.

Impuestos en Ecuador (País destino)		
Valor bruto del servicio	1,000	
Costos directos e indirectos del servicio	-900	
	100	
Impuesto a la Renta (sobre utilidad neta) 22%	-22	
Utilidad	78	
Impuesto en Perú		
Valor bruto del servicio	-	
Costos directos e indirectos del servicio	-	
Otros ingresos: Repatriación de Dividendos de Ecuador	78	
Otros gastos: Impuesto Sobre Divisas en Ecuador (5%)	-4	
Utilidad antes de Impuesto a la renta (0%)	74	
IR (28%) - Exonerada por Decisión 578	-	
Crédito por Impuesto pagado en extranjero	-	(*)
Utilidad neta	74	

(*) No habrá crédito porque la renta y el impuesto pagado en Ecuador corresponde a la subsidiaria ecuatoriana y no a la matriz peruana.

El escenario aquí mostrado supone la posibilidad que el exportador de servicios peruano pueda movilizar su capital y recursos necesarios para establecer una subsidiaria en Ecuador, la que efectuaría *in situ* la prestación de servicios en ese mercado.

De ser ello posible, este escenario representa una oportunidad para el exportador peruano pues la figura genera claras ventajas:

- (i) ha evitado que el negocio arroje pérdidas a consecuencia de las retenciones de impuestos,
- (ii) puede repatriar sus utilidades hacia Perú sin retención en Ecuador y además gozando de la exoneración del IR peruano por aplicación de la Decisión 578 (solo Ecuador puede gravar dividendos de fuente Ecuatoriana), y
- (iii) puede desarrollar otros negocios a través de la red de convenios para evitar la doble tributación celebrados por Ecuador.

X. Aspectos tributarios, contables y societarios a considerar para la inversión en Ecuador

Al establecer una subsidiaria o sucursal en Ecuador un inversionista peruano deberá considerar los siguientes aspectos que más destacan del régimen legal, contable y tributario del vecino país¹⁰.

1. Aspectos Generales del régimen tributario Ecuatoriano

a. Impuesto a la Renta

De acuerdo al régimen tributario del IR en Ecuador, las personas domiciliadas en dicho país se encontrarán gravadas con el IR por sus rentas de fuente mundial.

Se consideran como contribuyentes del IR a: i) Sociedades constituidas en Ecuador, y ii) sucursales y EP de sociedades extranjeras domiciliadas en Ecuador.

La tasa del IR equivale a 22% y puede reducirse a 12% siempre que se verifique la reinversión de utilidades para lo cual deberá acreditarse: a) se efectúe aumento de capital, y; b) se destinen a la adquisición de:

- a) Maquinarias nuevas o equipos nuevos;
- b) Activos para riego
- c) Material vegetativo;
- d) Plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se utilicen para su actividad productiva; y,
- e) Adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología.

¹⁰ Cabe resaltar que la información referida a disposiciones tributarias, legales y contables de otro país es de carácter preliminar, por lo que su utilización en caso de un análisis más específico, se encuentra condicionada a su confirmación por escrito por parte de asesores fiscales de dicho país.

b. Retenciones de Impuesto a la Renta para sujetos no domiciliados

i. Dividendos

La distribución de dividendos **se encuentra exenta del IR** siempre: i) que el beneficiario de la renta no resida en un territorio de baja o nula imposición; ii) el importe a distribuir haya sido previamente gravado con el IR empresarial de la empresa que distribuye los dividendos; y iii) se paguen a accionistas que califiquen como personas jurídicas. De lo contrario se efectuará la retención del 22% del IR.

ii. Intereses

La tasa de retención sobre intereses es 22%.

iii. Regalías

Se considerará regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual. La tasa de retención equivale a 22%.

iv. Servicios Técnicos, Administrativos y de Consultoría

La tasa de retención equivale a 22%.

c. Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI Ecuador)

Ecuador mantiene vigentes los CDI celebrados con los siguientes países:

Suiza	España	México
Rumania	Alemania	Chile
Italia	Bélgica	Brasil
Francia	Canadá	Corea
Uruguay	China	

Ecuador es también miembro de la CAN y se sujeta a las disposiciones establecidas en la Decisión 578.

d. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

La tasa del IVA equivale a 12%. La exportación de servicios se encuentra gravada con el 0% del IVA.

e. Impuesto a Salida de Divisas (ISD)

La transferencia o envío de dinero al exterior pagado por todas las personas naturales, sucesiones indivisas, y sociedades privadas (nacionales o extranjeras) se encuentra gravada con la tasa del 5%.

f. Participación de los trabajadores en las utilidades empresariales

La tasa general aplicable es 15% sobre la utilidad antes del IR.

2. Aspectos Generales del régimen contable Ecuatoriano

Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades se encuentran obligadas a llevar contabilidad, las cuales deben cumplir los siguientes requisitos:

- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de Norte América.
- La contabilidad debe ser llevada bajo la responsabilidad y firma de un contador legalmente autorizado e inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).
- Los documentos sustentatorios de la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.
- Los estados financieros deberán ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente: Superintendencia de Compañías (IFRS), Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador (normas propias emitidas por dicho organismo).

Existe la obligación de auditar la información financiera cuando se cumplan los siguientes requisitos:

Sujeto	Total de activos en el año anterior en USD mayor a:
Sucursales de compañías o empresas extranjeras	USD 100,000
Empresas nacionales	USD 1,000,000

3. Aspectos Generales del régimen societario Ecuatoriano

Requisito	Organización societaria		
	Responsabilidad Limitada	Sociedad Anónima	Sucursal Extranjera
Número de socios o accionistas	Mínimo 2 - máximo 15	Mínimo 2	No aplica
Capital mínimo	USD 400	USD 800	USD 2,000
División del capital	Participaciones	Acciones	No aplica
Participaciones y acciones	No son libremente negociables	Libremente negociables	No aplica
Actividad	Actos de comercio	Actos de comercio, banca o de seguros	Actos de comercio

Las formas societarias utilizadas para invertir en Ecuador se clasifican de acuerdo a lo siguiente:

4. Aspectos operativos para el pago de los tributos por parte contribuyentes Peruanos por sus operaciones en Ecuador

Los contribuyentes peruanos sujetos a retenciones del Impuesto a la Renta en Ecuador por rentas de fuente ecuatoriana deben tener en cuenta lo siguiente:

- El Servicio de Rentas Internas (SRI) es el nombre de la entidad encargada de las labores de recaudación de tributos en Ecuador, de modo similar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para el caso de Perú.
- Para efectos de acogerse a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) el exportador peruano deberá:
 - (a) Obtener el documento denominado Certificado de Residencia (CR) de SUNAT, que acreditará que el contribuyente es un sujeto residente de Perú y tiene derecho a gozar de los beneficios del CDI. SUNAT tendrá un plazo de 10 días hábiles para emitir el mencionado certificado.
 - (b) El documento debe ser apostillado.

(c) Este documento deberá ser entregado al usuario del servicio (cliente ecuatoriano).

- La retención del impuesto a la renta se realizará en la oportunidad en que se pague o acredite en cuenta la renta obtenida por el exportador peruano, lo que ocurra primero.
- El contribuyente peruano podrá solicitar un certificado de retenciones al SRI a fin de acreditar los impuestos pagados en Ecuador.

XI. Conclusiones

- La negociación y celebración de CDI por parte del Perú buscan promover el intercambio comercial de bienes y servicios y eliminar la doble imposición internacional como fenómeno que limita el movimiento de bienes, servicios, capitales y personas. Así también los CDI constituyen herramientas para prevenir el fraude y la evasión fiscal a través del intercambio de información y asistencia en la recaudación entre Estados.

El Perú cuenta con 7 CDI y la Decisión 578 de la CAN para evitar la doble imposición. La red de convenios aún es modesta en comparación con el número de convenios celebrados por los países de la región. La celebración de nuevos convenios debe estudiarse como mecanismo para aliviar el impacto que la doble imposición tiene sobre las empresas exportadoras peruanas.

Es necesario que la legislación interna que fue diseñada desde la perspectiva de un país importador neto de capitales se adapte e incorpore disposiciones unilaterales que permitan eliminar los sobrecostos tributarios en las operaciones internacionales, los mismos que restan competitividad al creciente número de empresas peruanas exportadoras de servicios.

- La Decisión 578 de la CAN aplica el método de exoneración como medida para evitar la doble imposición. La exoneración impide la doble tributación pero no resuelve el efecto económico que repercute sobre el exportador peruano que se ve expuesto a retenciones en fuente sobre ingresos brutos y con altas tasas de retención.

Al tributar sobre ingresos brutos (es decir, los importes pagados por el usuario del servicio) los contribuyentes peruanos no tributan sobre su real capacidad contributiva, pues el tributo se aplica sin considerar la deducción de gastos y costos efectivamente incurridos en el servicio.

De ello se desprende que la Decisión 578 no cumple con el objetivo de ser un instrumento tributario de promoción de la actividad exportadora de servicios peruana.

- Los CDI solo pueden cumplir con sus objetivos cuando son aplicados e interpretados en forma homogénea. En la práctica, sin embargo, se suceden situaciones de interpretación de CDI que no mantienen esa uniformidad y que, al no evitar la doble imposición, producen el encarecimiento de la transacción y la pérdida de competitividad de las empresas exportadoras.

En el marco de la CAN debería prestarse mayor atención a las situaciones en las que los Estados expresen interpretaciones distintas con especial énfasis en los conflictos de aplicación entre los artículos 14º (beneficios empresariales por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría) y 6º (beneficios empresariales).

- Los CDI brindan oportunidades de ahorros tributarios mediante la eliminación de la doble tributación. Los casos analizados para empresas de *call center* y *consultoría de software* son ejemplos de la forma en la que pueden ser utilizados los CDI para hacer más eficiente la salida al mercado ecuatoriano de las empresas peruanas de servicios.

Es importante que los beneficios de los CDI y su correcta aplicación sean intensamente difundidos a fin de que los contribuyentes peruanos aprovechen los acuerdos celebrados por el Estado Peruano en el desarrollo de sus actividades y de ese modo, eviten el sobrecosto de la doble imposición internacional y al mismo tiempo eviten contingencias frente a la Administración Tributaria debido a una incorrecta determinación de sus obligaciones tributarias.