



Cesar López Saldaña^(*)

Algunos comentarios a las **consecuencias tributarias** derivadas del *secondment* transfronterizo de personal^(**)

Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

EL *SECONDMENT* ES DEFINIDO COMO UN ACUERDO EN EL QUE UN EMPLEADO RESIDENTE EN EL ESTADO DE ORIGEN SE DESPLAZA HACIA UN ESTADO DE DESTINO, CON LA FINALIDAD DE CUMPLIR CON FUNCIONES ESPECIALIZADAS. EL ACUERDO DE *SECONDMENT* DEBE CONTAR CON ELEMENTOS REFERIDOS AL PLAZO, PERSONAL Y CONTRAPRESTACIÓN.

“La Junta de Directores de Central Petroleum Ltd. ha aceptado la recomendación del Comité para que el contrato que tiene Richard Cotee, como Director Ejecutivo sea prolongado por 3 años desde la fecha de expiración del acuerdo de secondment de Freestone Energy Partners Pty Ltd. La posición de Richard Cotee como Director Ejecutivo fue posible por un acuerdo de secondment de tres años con Freestone. Bajo la extensión, Richard Cotee se convertirá en empleado de la Compañía”⁽¹⁾.

Resumen: El objetivo del presente artículo es analizar, desde un punto de vista tributario, algunos aspectos derivados del *secondment*, tales como la posible doble residencia de los empleados asignados, la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los ingresos derivados del servicio personal dependiente a la luz del Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“CDI OCDE”) y la posible constitución de un establecimiento permanente por la asignación de empleados al Estado de destino.

Palabras clave: Secondment - Tributario - Impuesto a la Renta - Doble Residencia - Asignación de Empleados

^(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Derecho Tributario Internacional en la Universidad de Florida, USA. Asociado Senior del Estudio Rubio, Leguía & Normand.

^(**) Nota del Editor: El artículo fue recibido el 17 de junio de 2016 y aprobada su publicación el 30 de junio del mismo año.

⁽¹⁾ Central Petroleum Ltd Key Developments

Algunos comentarios a las consecuencias tributarias derivadas del *secondment* transfronterizo de personal
Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

Abstract: The objective of this article is to analyze, from a tax perspective some aspects arising from the *secondment*, such as the possible double residence of the employees assigned, the application of income tax on income from personal service dependent on light model Convention for the Avoidance of Double Taxation of the Organization for Economic Cooperation and Development (“OECD CDI”) and the possible establishment of a permanent establishment by assigning employees to the State of destination.

Keywords: Secondment - Tax - Income Tax - Double Residence - Allocation of Employees

1. Introducción

Durante los últimos años hemos sido testigos de un rápido y constante crecimiento de las operaciones comerciales en el mercado peruano. Por eso, las empresas multinacionales que invierten en el Perú han tenido que reaccionar y responder a la globalización, las necesidades de los clientes y el requerimiento de personal especializado que les permita llevar a cabo sus actividades.

En muchos casos, las compañías con presencia en el Perú han enfrentado la ausencia de personal especializado con lo que sería la asignación de empleados de una entidad distinta, o lo que en adelante, llamaremos *secondment*. De esta forma, tenemos empleados residentes en su Estado de origen que podrán ser asignados a una compañía residente en un Estado de destino.

El objetivo de este artículo es analizar desde un punto de vista tributario ciertos aspectos derivados del *secondment*, tales como la posible doble residencia de los empleados asignados, la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los ingresos derivados del servicio personal dependiente a la luz del Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, “CDI OCDE”) y la posible constitución de un establecimiento permanente por la asignación de empleados al Estado de destino.

Por eso, en este artículo, nos concentraremos principalmente en los aspectos tributarios. Sin embargo, deberá quedar claro que el *secondment* tiene otras aristas que habría que evaluar como son los aspectos laborales, migratorios y precios de transferencia, los cuales en esta oportunidad no van a ser materia de análisis.

2. Entendiendo el *secondment* como una alternativa usada por las compañías

Dada la existencia de la necesidad de personal especializado para ciertas actividades, sabemos que las compañías pueden suplir esa deficiencia a través de alguno de los siguientes métodos: (i) la compañía residente en el Estado de destino puede contratar al sujeto expatriado residente en el Estado de origen; (ii) el sujeto expatriado residente en el Estado de origen puede ser empleado por la compañía residente en el Estado de destino y mantener su relación laboral con su empleador en el Estado de origen; y, (iii) el *secondment*.

Respecto de la primera alternativa, cuando el sujeto expatriado es contratado por la compañía residente en el Estado de destino, no existe para la compañía residente en el Estado de destino, la obligación de retener el Impuesto a la Renta sobre el ingreso del empleado derivado de la actividad llevada a cabo en el Estado de destino porque ya no hay una relación laboral entre ambos⁽²⁾.

Además, tampoco habría el riesgo de que se constituya un Establecimiento Permanente del empleador residente en el Estado de origen porque la compañía residente en el Estado de

(2) Asumimos para efectos de este trabajo, que en el país de origen existe una disposición similar al inciso f) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta peruana, que considera renta de fuente peruana a la originada en el trabajo personal que se lleve a cabo en el territorio nacional.



Cesar López Saldaña

destino deberá retener el Impuesto a la Renta por los ingresos de su nuevo empleado.

Con relación a la segunda alternativa, el empleado estaría trabajando para la compañía residente en el Estado de origen y Estado de destino. Por lo tanto, ambos empleadores tendrían la obligación de retener el Impuesto a la Renta y, eventualmente, podría darse la formación de un Establecimiento Permanente del empleador residente en el Estado de destino.

Después de mencionar brevemente esas otras dos alternativas para contratar personal expatriado, pasaremos a definir la naturaleza jurídica del *secondment*.

El *secondment* es un acuerdo que generalmente ocurre entre compañías con vinculación económica mediante el cual el empleado de una de las compañías del grupo empresarial realiza funciones en la instalación de la otra compañía del grupo⁽³⁾. En el mismo sentido, bajo este acuerdo el sujeto asignado puede ser empleado de la compañía en el Estado de origen pero seguir las instrucciones establecidas en la carta de asignación para prestar el servicio a favor de la compañía residente en el Estado de destino⁽⁴⁾.

Como puede verse, para que se configure el *secondment* deben estar presente los siguientes elementos: (i) plazo: la duración puede ser limitado o ilimitado, dependiendo de las necesidades de la compañía que lo requiere; (ii) personal: el sujeto expatriado mantiene la relación laboral con su empleador en el Estado de origen pero lleva a cabo funciones bajo control y dirección de la compañía en el Estado de destino; y, (iii) contraprestación: la compañía residente en el Estado de destino deberá asumir el pago de la contraprestación por el servicio que preste el sujeto expatriado. Si bien el pago lo realiza la compañía en el Estado de origen, la carga económica la asume la compañía en el Estado de destino.

A propósito del contrato de *secondment*, resulta ilustrativo mencionar la sentencia recaída en el Caso *Fitton vs City of Edinburgh Council* UKEATS/0010/07⁽⁵⁾.

La sentencia analiza la demanda presentada por un empleado contra el empleador por razones de discriminación. Para nuestro interés, resultan relevantes los argumentos utilizados por el tribunal de apelación respecto de la condición del demandante como empleado del demandado, pues aquel había sido asignado a otra compañía bajo un acuerdo de *secondment*. A continuación, citamos el extracto pertinente de la sentencia:

“40. Esos son asuntos respecto de los que el Tribunal formuló constataciones de hecho, pero de la cual el demandante considera que debería haber llegado a la conclusión de que el demandado era su empleador. Un ejemplo, fue la sugerencia del demandante que había obviado erróneamente tomar en consideración que su colocación en ELLP había sido un *secondment*. No tiene justificación. Primero, el Tribunal presenta detalladamente hechos que están relacionados con el *secondment* en el caso. Segundo, el término que se le ponga al acuerdo por las partes no es determinante, como fue expresado en el caso *Cable e Inalámbrico*. Es el caso, que las partes usan un término equivocado como podría llamarse *pera* a una manzana. Otra fue el pago del salario realizado por el demandado, que fue hecho en razón del acuerdo que tenía con ELLP y no por alguna obligación que se adeudaba al demandante. También el alcance de los intereses entre el demandado y ELLP, que fue explicado por el acuerdo de sociedad pero que no prueba que el demandado continuaba empleando al demandante. Lo importante es evaluar que pasaba considerando todos los hechos juntos y preguntarse si

(3) Gabor Baranyai, “Issues related to cross - Border short - Term Employment,” *Intertax* 6/7. Vol. 12 (2014): 470.

(4) Cynthia Jackson, “An overview of International Employment Issues,” *Backer & Mckenzie*, (2010), 14.

(5) United Kingdom Employment Appeal Tribunal [http://www.bailii.org/cgibin/markup.cgi?doc=/uk/cases/UKEAT/2008/0010_07_0506.html&query=title+\(Fitton+\)&method=boolean](http://www.bailii.org/cgibin/markup.cgi?doc=/uk/cases/UKEAT/2008/0010_07_0506.html&query=title+(Fitton+)&method=boolean)

Algunos comentarios a las consecuencias tributarias derivadas del *secondment* transfronterizo de personal
Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

los requisitos mínimos de un contrato estaban presentes. (...) 42. La pregunta si una persona es empleada por otro es una pregunta de derecho. Sin embargo, como hemos comentado anteriormente, la respuesta a esa pregunta es completamente resultado de los hallazgos efectuados de las pruebas que pueden ser documentos, orales o ambas”.

Como puede desprenderse de la sentencia, el Tribunal analizó el acuerdo de *secondment* de un empleado en el marco de una demanda laboral e hizo énfasis en las pruebas que puedan aportarse para demostrar si tal relación responde o no a un acuerdo de *secondment*.

3. Algunos comentarios desde la perspectiva del empleado expatriado

3.1. Estatus de residencia del empleado

En esta parte, el punto central es la probable doble imposición de las rentas de trabajo del empleado asignado debido a la dualidad de residencia en el Estado de origen y Estado de destino cuando no exista un Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI”) entre ambos Estados.

Para explicar lo anterior, utilizaremos el siguiente ejemplo: un empleado residente en el Perú es asignado a una empresa residente en los Estados Unidos por un plazo de 9 meses. Para dicho fin, el empleado abandona el Perú el 28 de febrero e ingresa a los Estados Unidos el 1 de marzo. Actualmente, no existe un CDI celebrado entre los Estados Unidos y el Perú.

Al respecto, debemos mencionar que la legislación americana grava las rentas de fuente mundial de las personas residentes en los Estados Unidos. No obstante, respecto de las personas no residentes solamente están afectas sus rentas de fuente americana.

A propósito de la residencia en los Estados Unidos, el Código de Renta Interno establece las reglas para considerar la oportunidad en la que una persona no residente obtiene la residencia para efectos fiscales en los Estados Unidos⁽⁶⁾.

De hecho, conforme con el Código de Renta Interno, el cambio en la residencia de la persona puede darse conforme con alguno de los siguientes test: i) residencia permanente (*green card*); ii) presencia física; y iii) primer año de elección⁽⁷⁾. Para nuestro ejemplo, nos concentraremos en el segundo test referido a la presencia física del empleado en los Estados Unidos.

Sobre el particular, el Reglamento del Impuesto a la Renta Americano (*Treasury Regulations*) establece que una persona natural adquiere la residencia en los Estados Unidos si hubiera permanecido allí por lo menos 31 días durante el presente año y 183 días durante un periodo de tres años, que incluye el año actual⁽⁸⁾.

En nuestro ejemplo, si empleado ingresa el 1 de marzo a los Estados Unidos, tenemos que el primer requisito se cumple desde el 2 de abril y, el segundo requisito, se cumple desde el 1 de setiembre. De esta forma, el empleado peruano habría adquirido la residencia en los Estados Unidos en dicho ejercicio.

Ahora, la condición de residente bajo el test de presencia física señala que la persona deberá considerarse como residente en los Estados Unidos en cualquier día que él /ella este físicamente en los Estados Unidos⁽⁹⁾. Por lo tanto, cuando el empleado no residente llegue a satisfacer el test deberá considerarse residente en los Estados Unidos desde que ingresó a ese país, en el ejemplo 1 de marzo, y no desde la fecha en la que el test fue verificado. Habiendo concluido que el empleado adquirió la residencia en los Estados Unidos debemos analizar que ocurre desde la perspectiva peruana.

(6) Cualquier referencia al Código de Renta Interno deberá entenderse como el Internal Revenue Code (I.R.C.).

(7) I.R.C. § 7701(b).

(8) Treas, Reg, §301.7701(b)-1 (c) (1).

(9) Treas, Reg, §301.7701(b)-1 (c) (2).



Cesar López Saldaña

El artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta peruana establece que la condición de residente en otro país con el contrato de trabajo por un plazo no menor de un año⁽¹⁰⁾.

Agrega, el citado artículo que tratándose de personas naturales domiciliadas, la pérdida de la condición de domiciliado se hará efectiva: (i) cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, surtiendo efecto dicho cambio a partir de la fecha en que se cumplan ambos requisitos; o, (ii) a partir del primero de enero del ejercicio, siempre que en los últimos 12 meses previos a la referida fecha hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos 184 días.

Así, asumiendo que el empleado asignado tiene un contrato de 9 meses (plazo menor a un año) que le impide acreditar su condición de residente en los Estados Unidos, y por ende perder su condición de residente en el Perú, tendría que esperarse hasta el 1 de enero del año siguiente luego que han transcurrido 184 días en los Estados Unidos.

Como puede verse, existen unos meses del ejercicio (marzo a diciembre), en el que el empleado calificará como residente en los Estados Unidos y Perú. Ante ello, debemos mencionar que es fundamental remitirnos al CDI para resolver aquellas situaciones de doble residencia de las personas naturales. En este caso, las disposiciones deben ser establecidas en el CDI para determinar cuál de los dos conceptos de residencia, peruano o americano, debe prevalecer⁽¹¹⁾.

A pesar de que no existe un CDI celebrado entre Perú y los Estados Unidos, asumamos que las disposiciones del CDI OCDE pueden aplicarse en nuestro caso. Precisamente, allí podemos encontrar las denominadas *tie breaking rules* para resolver la dualidad de residencia.

El párrafo 2 del artículo 4 del CDI OCDE señala que cuando en una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: (i) dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados⁽¹²⁾, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); (ii) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente⁽¹³⁾; y, (iii) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará

(10) Para fines de este trabajo, asumamos que no se aplica el supuesto relacionado a la acreditación con la visa correspondiente.

(11) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Comentario al artículo 4(1), Modelo IBFD, (22 de julio de 2010), 72.

(12) El Comentario del artículo 4 del Modelo OCDE, en lo referente al concepto de vivienda, señala que es necesario que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etcétera).

(13) El Comentario del artículo 4 del Modelo OCDE, referido a la letra b) (si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more) establece un criterio secundario para dos situaciones completamente distintas, a saber: a) que la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes y no sea posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales; b) que la persona física no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes. Se da preferencia al Estado contratante donde more la persona física. 4 17. En la primera situación, es decir, cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga un domicilio habitual en un Estado y no en otro aparece como la circunstancia que, en caso de duda en cuanto a la localización de su centro de intereses vitales, hará inclinar la balanza

Algunos comentarios a las consecuencias tributarias derivadas del *secondment* transfronterizo de personal
Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

residente solo del Estado del que sea nacional; d) si fuera nacional de ambos Estados, o no fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

En consecuencia, tenemos que el empleado a la luz de un CDI entre ambos países podría ser residente en Perú o Estados Unidos según el análisis que se pueda concluir tomando en cuenta los hechos. Ciertamente, cualquier conclusión será en base a las pruebas que se evidencien caso por caso.

3.2. Rentas obtenidas por el empleado asignado

Otro punto que, vale la pena mencionar, es el referido a las rentas de servicios personales recibidas por el empleado.

Retomando nuestro anterior ejemplo, el Código de Renta Interno señala que es renta de fuente americana la retribución por el trabajo o servicio personal realizado en los Estados Unidos⁽¹⁴⁾. Por eso, el ingreso recibido por el empleado peruano asignado califica como renta de fuente americana⁽¹⁵⁾.

Al respecto, el párrafo 1 del artículo 15 del CDI OCDE indica que los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente en un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

No obstante las disposiciones del párrafo anterior, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si: (i) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto

de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado; (ii) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado; y, (iii) las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado.

De esta forma, a través de la excepción del segundo párrafo la exclusiva potestad tributaria retorna al Estado de Residencia si las condiciones establecidas en (i), (ii) y (iii) se cumplen⁽¹⁶⁾. De esa forma, para aplicar o no la excepción, debemos analizar en qué Estado reside el empleador que paga las rentas.

Si bien, desde un punto de vista estrictamente legal, bajo el *secondment* el empleador es la compañía residente en el Estado de origen también puede ocurrir que la administración tributaria del Estado de destino, ignore ello y persiga bajo criterios objetivos demostrar quién es el empleador económico, o también llamado *economic employer*, que finalmente asume la carga económica del empleo asignado⁽¹⁷⁾.

El concepto de empleador económico, opuesto al de empleador jurídico, adquiere mayor protagonismo para determinar el impacto fiscal de las rentas de ese empleado en el Estado de destino.

De hecho, el Estado de destino puede sustentar su posición en definiciones

del lado del Estado donde permanezca con mayor frecuencia. A tal fin, deben considerarse, no solo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado. 18. La segunda situación se refiere al caso de una persona física que no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro. En este supuesto han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas.

(14) I.R.C. § 861 (a) (3).

(15) Asumamos que no se aplican las excepciones previstas en el I.R.C. § 861 (a) (3) relacionados con el importe mínimo.

(16) Luka Hilbert. Employer, "Tax implications of inbound assignments to Germany. A wage tax driven overview on domestic German and Double Tax Treaty," *Intertax* 8/9, Vol. 39, (2014): 417-22.

(17) Conforme con el Comentario del artículo 15 del Modelo OCDE, el test de criterios objetivos incluye la integración y el control.



Cesar López Saldaña

de derecho interno y el principio de primacía de la realidad⁽¹⁸⁾.

En ese sentido, el párrafo 8.12 del Comentario del artículo 15 del Modelo OCDE señala que un Estado no siempre tendrá clara la determinación de si los servicios prestados por una persona física pueden considerarse como derivados de una relación de trabajo dependiente y no prestados en virtud de un contrato para la prestación de servicios que hubieran celebrado dos empresas.

Por eso, la existencia de ciertos elementos podrían valer para calificar a la compañía del Estado de destino como empleador, por ejemplo: (i) quién está facultado para dar instrucciones al trabajador en relación con el modo en que debe realizarse el trabajo; (ii) quién controla el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo y es responsable de él; (iii) el empleador formal factura la remuneración percibida por la persona física directamente a la empresa que percibe los servicios; (iv) quién pone a disposición del trabajador las herramientas y el material necesario; y, (v) quién está facultado para imponer medidas disciplinarias en relación con el trabajo efectuado por esa persona, entre otros⁽¹⁹⁾.

En resumen, si bien las rentas de trabajo pueden ser gravadas en el Estado de origen y destino; cabe la posibilidad que bajo el cumplimiento de ciertos criterios se grave la renta únicamente en el Estado de origen. No obstante, la administración tributaria del Estado de destino puede cuestionar la verdadera naturaleza de la relación laboral del empleado asignado para oponer su derecho de gravar también las rentas.

En consecuencia, sobre la base de nuestro ejemplo, asumamos que las rentas terminen siendo gravadas también en Estados Unidos. Así, respecto de las rentas que le sean pagadas al empleado desde Perú, aquél deberá pagar el Impuesto a la Renta directamente a la autoridad tributaria en los Estados Unidos. El pago directo procede en este caso porque no existe un sujeto domiciliado americano pagador

de las rentas que pueda actuar como agente de retención.

Recordemos que la compañía residente en el Estado de destino, paga la contraprestación a la otra compañía residente en el Estado de origen, que se trata de un ingreso distinto al que obtiene el empleado expatriado.

Finalmente, el *secondment* según su complejidad podría suscitar otro tema por comentar. Normalmente, el *secondment* es caracterizado por la presencia de una empresa vinculada que actúa como supervisor. No obstante, a veces el *secondment* incluye más de un supervisor en distintos países. En ese caso, donde todos los supervisores asumen parte de la remuneración del empleado asignado sería menos claro a la luz de los comentarios del artículo 15 del CDI OCDE, cuál de ellos actúa como empleador económico.

4. Algunos comentarios desde la perspectiva del empleador

4.1. Potencial creación de un Establecimiento Permanente para la compañía del Estado de origen

A continuación, mencionaremos algunas ideas referidas a la posible creación de un Establecimiento Permanente (en adelante, "EP") por la presencia del empleado asignado en el Estado de destino.

Para un mejor entendimiento proponemos un ejemplo, mediante el cual un empleado residente en Chile es asignado al Perú por 9 meses.

(18) A mayor detalle, el párrafo 8.6 del Comentario del artículo 15 del Modelo OCDE establece que la legislación nacional pertinente puede ignorar el modo en que se caracterizan los servicios en los contratos formales y centrarse en primera instancia en la naturaleza de los servicios prestados por la persona física y su integración en la actividad económica que desarrolle la empresa que adquiere los servicios a los efectos de concluir que existe una relación laboral entre la persona física y esa empresa.

Algunos comentarios a las consecuencias tributarias derivadas del *secondment* transfronterizo de personal
Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

El artículo 5 del CDI Perú Chile señala que la expresión EP significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

La expresión EP incluye la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

En este caso, tenemos que la prestación de *secondment* que realiza el empleado de la compañía chilena por el plazo de 9 meses (plazo superior a los 183 días) sí configuraría un EP de servicios en el Perú.

De esta forma, las consecuencias tributarias serían las siguientes: (i) la compañía peruana no deberá efectuar retención del Impuesto a la Renta sobre los montos pagados a la compañía chilena por el servicio de *secondment* porque el prestador del servicio es el EP. En virtud a ello, el EP en su condición de residente en el Perú debe pagar sus rentas directamente a la autoridad tributaria peruana. Para ello, el EP debería obtener el número de Registro Único de Contribuyente⁽²⁰⁾; (ii) los gastos sustentados en comprobantes de pago emitido por la compañía chilena no son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta de la compañía peruana porque el EP es el real proveedor del servicio y el sujeto obligado a emitir el comprobante de pago; y, (iii) adicionalmente, como el gasto no es deducible, el Impuesto General a las Ventas (IGV) por la utilización del servicio pagado por la compañía no puede ser aplicado como crédito fiscal.

Obviamente, desde la perspectiva de la compañía chilena existe un desincentivo que el *secondment* termine configurando un EP para aquella en el Perú, con las consecuencias tributarias antes mencionadas (desconocimiento del gasto y crédito fiscal para la compañía peruana).

Además, por tratarse de un sujeto residente en Perú, tiene que tributar sobre sus rentas de fuente mundial, y cumplir con diversas obligaciones formales como presentar declaraciones juradas, llevar y mantener libros tributarios y contable, etcétera.

Otro aspecto, que debemos mencionar está relacionado con el momento desde el que se configura el EP de la compañía chilena. Por ejemplo, en vez que sean 9 meses asumamos que el plazo original del acuerdo de *secondment* fue 3 meses, que fueron posteriormente prorrogados a 9 meses. Por eso, inicialmente, la compañía chilena no podía prever que el empleado iba a configurar un EP en el Perú. No obstante, de acuerdo con los Comentarios al CDI OCDE, podríamos concluir que el Perú podría exigir que la condición de EP se considere desde el primer día en el que el empleado se desplazó.

Resulta ilustrativo citar el Comentario al artículo 5 del CDI OCDE:

“Ya que, con carácter general, las normas diseñadas al efecto se basan en el tiempo pasado en un Estado, tanto las administraciones tributarias como las empresas deben contabilizar el tiempo de permanencia en un país por parte del personal de las empresas de servicios, quienes se enfrentarán al riesgo de tener un establecimiento permanente en circunstancias no previstas cuando no puedan determinar por anticipado cuánto tiempo estará presente su personal en un país dado (por ejemplo cuando esta presencia deba alargarse debido a dificultades imprevistas, o cuando así

(19) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Comentario al artículo 15(2), Modelo IBFD, (22 de julio de 2010), 266.

(20) Puede revisarse el criterio establecido en el Informe No. 039-2006/SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/2006/oficios>.



Cesar López Saldaña

se lo solicite el cliente). Estos casos generan notables dificultades de cumplimiento, pues obligan a la empresa a cumplir retroactivamente con una serie de requisitos administrativos asociados a los establecimientos permanentes, entre otros, la obligación de llevar libros y registros contables, la imposición de las rentas de los empleados (por ejemplo, la obligación de practicar retenciones en la fuente en otro país), así como otros requisitos distintos de los de naturaleza tributaria”.

Actualmente en el Perú no existe opinión de la administración tributaria o el tribunal fiscal sobre la naturaleza o las consecuencias tributarias que acarrea el *secondment*. Ante dicha ausencia, deseamos hacer referencia a la jurisprudencia sobre *secondment* y EP emitida por tribunales que resuelven controversias en materia tributaria de otras jurisdicciones. En particular, vamos a referirnos a la experiencia que hay en la India en este asunto. De hecho, durante los últimos años la India ha liderado el auge de la industria de servicios de *outsourcing* prestadas por compañías debido a sus bajos costos económicos.

A propósito de lo anterior, tenemos conocimiento de la sentencia *Mumbai v. Morgan Stanley and Co. Inc.*

El caso tiene como partes a Morgan Stanley (en adelante, “MS”) que es una sociedad americana en el negocio de las finanzas, y por otro lado, tenemos a una sociedad vinculada residente en la India, Morgan Stanley Advantage Services (en adelante, “MSAS”), quien se encarga de prestar servicios de *outsourcing (back office)* a las demás compañías que forman parte del grupo empresarial.

De esta forma, MS acordó con MSAS lo siguiente: (i) tercerizar algunas actividades a MSAS; (ii) asignar personal a MSAS para que trabajen bajo supervisión y control de MSAS; y, (iii) enviar personal a la India para que lleven a cabo la administración y asegure que el servicio va a cumplir con la calidad esperada.

Para dilucidar, si MSCO tiene un EP en la India, se presentó la solicitud a la autoridad tributaria de la India. Dicha entidad concluyó que las actividades realizadas por MSAS no podían constituir un EP en la India para MS. Respecto al riesgo que el personal para la actividad de administración o el asignado a MSAS pueda constituir un EP, la autoridad tributaria de la

India señaló que la presencia de empleados de MSCO por más de 90 días en la India puede constituir un EP por servicios.

La autoridad tributaria en asuntos de Impuesto a la Renta, distinta a la entidad que emitió la opinión, presentó un recurso ante la Corte Suprema para que se aclare si MS tiene un EP a la luz del CDI entre los Estados Unidos y la India.

Al respecto, la Corte Suprema confirmó que respecto de i), los servicios back office prestados por MSAS se encuentran dentro de la exclusión de EP por tratarse de actividades preparatoria o auxiliares que recoge el artículo 5 del CDI entre ambos países. La Corte Suprema agrega que MSAS en la India no tiene facultad para celebrar o concluir contrato a nombre de MS. Por lo tanto, si los contratos serían celebrados y concluidos en los Estados Unidos solo la implementación del mismo sería en India.

Respecto a la asignación de personal, la Corte Suprema se pronunció como sigue: a) sobre ii) el EP de servicios se genera para MS. La Corte señaló que el empleado de MS cuando pasa a ser asignado a MSAS no se convierte en empleado de esta última. El empleado asignado tiene un deber laboral con MS y mientras eso ocurra MS será considerado como quien tiene un grado de control y supervisión del empleado. De hecho, el empleado está en su la planilla de MS. Los servicios no son para MS sino son para MSAS. Por todas esas razones, el sujeto asignado no puede ser empleado de MSAS; y b) sobre iii) indicó que no había un EP para MS. La Corte Suprema sustentó su posición señalando que una entidad como MS, que tiene operaciones a nivel mundial, tiene derecho a exigir control de calidad y confidencialidad de los servicios prestados por el proveedor. Además, el proveedor puede ser requerido a llevar a cabo sus funciones considerando niveles de calidad

Algunos comentarios a las consecuencias tributarias derivadas del *secondment* transfronterizo de personal
Some comments to the tax consequences arising from cross-border secondment of staff

impuestos por el cliente. En consecuencia, debido a que el propósito de los empleados de MS que prestaron este servicio fue proteger los intereses de MS, ello no puede ser visto como un servicio que MS prestó a MSAS⁽²¹⁾.

De esta forma, puede verse los argumentos utilizados por los tribunales en materia tributaria que han resuelto casos de *secondment* en otra jurisdicción con relación a la configuración del EP de servicios. Sobre todo, vemos que se hace énfasis en elementos como el control, supervisión y la planilla del empleado.

Basándonos en dicha sentencia, imaginando el caso de un *secondment* donde ingresan al Perú un grupo de expatriados, residentes en un Estado con el que Perú tiene celebrado un Convenio de Doble Imposición (“CDI”), distinto al que se tiene con Chile, sí existe una importante diferencia.

El artículo 5 del CDI Perú-Chile no distingue, como sí sucede en los otros CDI⁽²²⁾, que el EP de servicios incluye los servicios de personas naturales en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo.

Por lo tanto, en caso que los expatriados sean residentes chilenos bajo *secondment* en el Perú para dos proyectos, no será necesario determinar la vinculación o conexión de los proyectos, y por lo tanto se sumarán los plazos de todos ellos para determinar la configuración del EP, lo que no sucedería si los expatriados residen en cualquier otro Estado con los cuales Perú tenga un CDI.

5. Aspectos a incluirse en un acuerdo de *secondment*

Desde una perspectiva contractual, los contribuyentes tienen como ventaja que pueden establecer las condiciones de los acuerdos de *secondment* sin restricciones, salvo las que protegen el orden público y las buenas costumbres. Sin embargo, la ausencia de un conjunto de normas que

tipifiquen este tipo de contratos también puede volverse una desventaja, sobre todo si existen aspectos tributarios que pueden ser interpretados sin parámetros razonables por la autoridad tributaria e, incluso la autoridad laboral, provocando mayores cargas y costos para las partes.

Por eso, me gustaría en este punto plantear algunas sugerencias de elementos que deben incluirse en el acuerdo de *secondment* con la finalidad de evitar posibles discrepancias con la autoridad tributaria.

Primero, la compañía en el Perú debería contar con un acuerdo escrito con fecha cierta. A pesar que puede parecer algo natural, a veces debido a la necesidad de contar con el empleado expatriado y la posible vinculación económica entre las compañías se pasa por alto este aspecto y termina preparándose cuando existe una fiscalización en curso.

El acuerdo escrito deberá establecer el plazo fijo o indefinido durante el cual el empleado expatriado será asignado. Recomendamos utilizar plazos fijos renovables, en vez de plazos indefinidos, los cuales podrían levantar suspicacia sobre la relación laboral que subyace al *secondment* y generar inconvenientes respecto al reconocimiento de un posible EP para la compañía residente en el Estado de origen.

También el contrato deberá señalar expresamente quien es el empleador durante el tiempo de *secondment*. En línea con lo desarrollado en este trabajo, el empleador debe ser la compañía en el Estado de origen y no la compañía en el Estado de destino.

(21) Jitender Tanikella y Bijal Ajinkya, “Morgan Stanley: Indian Supreme Court’s Landmark Ruling on PE, Transfer Pricing, and Attribution of profits” .
http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Morgan_Stanley_Indian_Supreme_Court-s_Landmark_Ruling_on_PE-Transfer_Pricing_and_Attribution_of_Profits_reserved.pdf

(22) Nos referimos a los CDI que Perú ha suscrito con Canadá, Brasil, Portugal, México, Suiza y Corea.



Cesar López Saldaña

Asimismo deberá señalarse aspectos relacionados con la supervisión y la facultad de dar instrucciones al empleado asignado, la obligación de recibir los reportes del empleado asignado, quien se encarga de eventualmente iniciar procesos disciplinarios contra el empleado, la parte que proporciona los materiales para que se lleve a cabo la asignación. En general, la responsabilidad sobre las funciones y responsabilidades que se deriven del servicio prestado por el empleado deberán recaer en la compañía del Estado de origen.

El contrato deberá considerar una contraprestación por el servicio de *secondment*. Por otra parte, existe una contraprestación que recibirá el sujeto empleado que lleva a cabo el trabajo en el país.

6. Conclusiones

- a. El *secondment* es definido como un acuerdo en el que un empleado residente en el Estado de origen se desplaza hacia un Estado de destino, con la finalidad de cumplir con funciones especializadas. El acuerdo de *secondment* debe contar con elementos referidos al plazo, personal y contraprestación.
- b. El *secondment* puede ocurrir entre compañía que tienen vinculación económica o terceros independientes.
- c. Desde la perspectiva del empleado asignado pueden derivarse situaciones tributarias relacionadas con el estatus de residencia del empleado, como sujeto que puede terminar siendo temporalmente residente en dos Estados, y sobre sus rentas obtenidas tomando en cuenta el CDI OCDE (cuando no exista un CDI entre los Estados) y el concepto de empleador económico.
- d. Desde la perspectiva del empleador, tenemos la eventual formación del EP en aquellos casos donde el empleado asignado tenga presencia física en el Estado de destino por un plazo superior a 6 meses.
- e. A pesar que en el Perú no existen pronunciamientos de la autoridad tributaria o el tribunal fiscal sobre el *secondment*, conocemos que en otras jurisdicciones existen opiniones como la de la sentencia Mumbai v. Morgan Stanley and Co. Inc. que aborda la formación del EP para una empresa no domiciliada en la India respecto de sus empleados asignados.
- f. El *secondment* es una alternativa para contratar personal expatriado de forma inmediata y con conocimientos especializados. Sin embargo, la falta de tipificación del contrato puede jugar en contra de las partes contratantes por lo que recomendamos tener un contrato escrito considerando las obligaciones sobre las responsabilidades, funciones de supervisión, sujeto que paga los servicios, reembolsos por costos asumidos, procesos disciplinarios de los empleados asignados, entre otros. 