

¿ES LA TRIBUTACIÓN UN ELEMENTO ÚTIL PARA ATRAER CAPITALES?

Andrés Valle Billinghamst*

El artículo 60 de la Constitución Política del Perú limita la participación del Estado en la actividad empresarial, de tal suerte que corresponde al sector privado el ejercicio de la misma¹. Lo expuesto resulta coherente con el proceso de privatización ocurrido en los primeros años de la década pasada, que permitió trasladar al sector privado la mayoría de las actividades económicas. Recuérdese al efecto la transferencia de las acciones de la Compañía Peruana de Teléfonos y de Entel Perú que constituyó un hito en el proceso de privatización peruano².

En este escenario, es incuestionable que el Estado debe propiciar la participación del capital privado en la economía del país. Dicha participación resulta fundamental, entre otras cosas, para la generación de empleo.

La carencia de ahorro interno sumada a las grandes inversiones de capital requeridas hace evidente la necesidad que tenemos de atraer fondos del exterior para el desarrollo de actividades productivas. Sin embargo, esta tarea no es fácil. Los países importadores de capitales luchan día a día por convertirse en lugares atractivos para los mismos.

Sabemos cada día con mayor certeza que la estabilidad política, la fortaleza de las instituciones democráticas y la existencia de una política económica coherente, orientada al mediano y largo plazo, constituyen elementos fundamentales para el logro de tales propósitos.

La Ley del Impuesto a la Renta utiliza como criterio fundamental de imputación al domicilio, siendo contribuyentes los domiciliados en el país. Sin embargo, también son contribuyentes los no domiciliados cuando los mismos perciben ingresos de fuente peruana. Es decir, se utiliza en este último caso como criterio de imputación el de la fuente.

En el presente artículo, el autor analiza el tratamiento dado por nuestra legislación a los ingresos percibidos por un no domiciliado en calidad de intereses, o como contraprestación por la transferencia de tecnología, o por la prestación de servicios en el país, en tanto dichos ingresos son considerados de fuente peruana y se encuentran gravados, por tanto, con el Impuesto a la Renta.

* Abogado. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima.

¹ "...sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad empresarial, directa o indirecta por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional".

² Telefónica S.A. de España pagó US\$ 2,002'180,000 por el 35 % de las acciones representativas del capital social de ambas empresas.

Pero sin duda, el inversionista también evalúa la rentabilidad de su inversión. Y para ello, tiene en consideración como un elemento prioritario el costo impositivo de operar en un determinado país.

Dentro de este esquema, nosotros creemos que el régimen tributario peruano aplicable a las empresas del exterior juega un rol fundamental.

Pensemos ahora, dentro del conjunto de variables que nos permiten medir dicho costo, aquellas que tienen vinculación con dos factores claves para el éxito de un negocio: el capital y la tecnología. Su tratamiento tributario resulta vital para un inversionista extranjero.

Ello nos ha llevado a presentarles en este artículo algunas consideraciones vinculadas al Impuesto a la Renta que afectan a estos componentes.

1. BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Antes de entrar a analizar el tratamiento tributario aplicable al capital foráneo y al suministro de tecnología, resulta fundamental establecer cuáles son los criterios de vinculación contenidos en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, en adelante la "Ley", para unir a personas naturales o jurídicas con el Estado Peruano, de tal suerte que producto de aquella unión surja una obligación tributaria generadora de ingresos fiscales³.

Nuestra Ley contiene como criterio fundamental de conexión al domicilio. En ese sentido, los contribuyentes domiciliados en el país deben tributar sobre sus rentas de fuente mundial. Sin embargo, la aplicación de este principio como único factor vinculante dejaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto a aquellos que no tuviesen la condición de domiciliados. Este aparente vacío no es tal, pues en el caso de

contribuyentes no domiciliados se utiliza un criterio objetivo como nexo, de tal modo que aquellos que no tengan la condición de domiciliados deberán pagar el impuesto sobre sus rentas de fuente peruana.

Es claro que el criterio utilizado por nuestro legislador para vincular al contribuyente con el Estado Peruano se basa en consideraciones subjetivas (domicilio) y objetivas (lugar de la fuente productora). Más allá de las divergencias que la doctrina nacional tiene respecto de este tema, es relevante para efectos de este artículo hacer hincapié en las normas aplicables a los contribuyentes no domiciliados⁵ y, concretamente, analizar aquellos ingresos que constituyen rentas de fuente peruana.

Sobre el particular, conviene recordar que, en términos generales, las inversiones provenientes del exterior se pueden manifestar básicamente de dos formas, a saber: como capital o como financiamiento (préstamo). Por su parte, a grandes rasgos, la tecnología se puede transferir a través del *know-how* o de la prestación de servicios técnicos.

En línea con lo expuesto, es menester hacer mención al tratamiento que a tales modalidades confiere la Ley:

- En primer término, se considera rentas de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos, incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27, situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades.

Revisemos este concepto. En primer lugar, se deja fuera de la definición de rentas de fuente peruana a los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades⁶, que por definición constituyen el fruto del

³ El artículo 1 del Código Tributario señala que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, la misma que es exigible coactivamente.

⁴ El artículo 6 de la Ley dispone que están sujetas al impuesto, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la Ley, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Agrega que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas de fuente peruana.

⁵ Humberto Medrano al respecto señala "En nuestra opinión, a pesar de la declaración expresa del legislador, en cuya virtud las personas domiciliadas deben tributar por su renta de fuente mundial, en los hechos dicha norma no se cumple. En efecto, si se analiza con cuidado la realidad y nuestra estructura económica puede apreciarse que las personas domiciliadas actualmente sólo tributan por su renta de fuente peruana, pero sin ninguna de las ventajas que acarrea la tributación territorial.

⁶ En primer lugar, debe destacarse que no somos un país exportador de capitales y, por lo tanto, no existen grandes rentas de fuente extranjera percibidas por domiciliados. En consecuencia, la obligación de declarar la renta de fuente mundial apuntaría a ingresos sumamente reducidos".

⁷ El artículo 9, inciso b) de la Ley señala que: "En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: (...) b) Las producidas por capitales, bienes o derechos – incluyendo las regalías a que se refiere el artículo 27 – situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".

capital social⁷. Esta exclusión obedece al hecho de que nuestro sistema de imposición afecta la riqueza únicamente al nivel del ente que la genera, liberando de costo impositivo (Impuesto a la Renta a los dividendos) a cualquier distribución posterior.

En segundo lugar, se incluye a otros frutos del capital como rentas de fuente peruana. Esto resulta consistente con el artículo 10, que en sus incisos a) y b) considera como rentas de fuente peruana, entre otros conceptos, a los intereses y gastos financieros complementarios⁸.

En tercer lugar, queda comprendida la transferencia de tecnología cuya contraprestación es regalía. Sobre el particular, el artículo 27 de la Ley define como regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie derivada del suministro de información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A estos efectos, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales independientemente de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de aquéllos.

– En segundo término, constituyen rentas de fuente peruana las provenientes de actividades comerciales desarrolladas en el territorio nacional⁹. Ello significa que los ingresos derivados de la prestación de servicios realizada en el territorio nacional se encuentran gravados en el Perú.

En síntesis, las rentas provenientes del capital, en cuanto constituyan dividendos, no califican como de fuente peruana. Por el contrario, tienen tal condición

los ingresos por intereses, pagos por transferencia de tecnología y por servicios prestados en el territorio nacional.

De ello se sigue que, salvo el caso de los dividendos, los ingresos derivados del capital foráneo o el suministro de tecnología son materia de tributación en el Perú. Ello nos lleva a dar el paso siguiente, analizar el tratamiento que específicamente les confiere la Ley.

2. CAPITAL PROPIO O FINANCIAMIENTO

Tomar la decisión a nivel de conjunto económico de transferir recursos a un país para desarrollar una actividad económica pasa por varias consideraciones económicas y fiscales. Las primeras las hemos dividido en cuatro:

- a) Riesgo de la inversión; según el cual se evalúa si ésta resultará fructífera en el mediano y largo plazo.
- b) Retorno de la inversión; según el cual se mide la rentabilidad del proyecto.
- c) Costo financiero; tiene que ver con el valor internacional del uso del dinero y su aplicación a un determinado proyecto.
- d) Régimen cambiario; vinculado a la posibilidad de repatriar el capital invertido en la moneda de la inversión así como los dividendos repartidos.

Es evidente que estas consideraciones han variado sustancialmente en el Perú en los últimos años. En la década del 90 el marco jurídico establecido a través de la Constitución¹⁰, y los Decretos Legislativos 662¹¹ y 757¹², principalmente, constituye garantía suficiente para poder afrontar con éxito esta primera evaluación.

⁷ Al respecto, el artículo 95 de la Ley General de Sociedades, cuando se refiere a las acciones con derecho a voto, dispone que: "La acción con derecho a voto confiere a su titular la calidad de accionista y le atribuye, cuando menos, los siguientes derechos:

1. Participar en el reparto de utilidades y en el patrimonio neto resultante de la liquidación".

Similar dispositivo existe respecto de las acciones sin derecho a voto. Ver a este efecto, el artículo 96 de la citada Ley General de Sociedades.

⁸ "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:

a) Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país.

b) Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía".

El inciso c) del artículo 9 citado incluye a las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales, o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional.

¹⁰ El artículo 63 señala que la inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. Por su parte el artículo 64 garantiza la tenencia y libre disposición de moneda extranjera.

¹¹ Este Decreto Legislativo aprueba el régimen de estabilidad jurídica a la inversión extranjera, en virtud del cual el Estado promueve y garantiza las inversiones extranjeras efectuadas y por efectuarse en el país, en todos los sectores de la actividad económica y bajo cualesquiera de las formas empresariales o contractuales permitidas por la legislación nacional.

¹² Constituye la Ley Marco para el crecimiento para la inversión privada, la misma que tiene por objeto garantizar la libre iniciativa y las inversiones privadas, efectuadas o por efectuarse, en todos los sectores de la actividad económica y bajo cualesquiera de las formas empresariales o contractuales permitidas por la Constitución y las leyes.

Pero, éste no es el único escollo por salvar. Existen también las consideraciones fiscales. Éstas deben medirse a través de la empresa receptora de la inversión y de la empresa inversionista.

Pongamos un ejemplo. La empresa multinacional A está evaluando su inversión en el Perú a través de capital propio o mediante el otorgamiento de financiación. Asumamos que la subsidiaria en el país necesita fondos de 100, y se debe de optar entre otorgarlos como préstamo o como capital social. Con tal objeto, la empresa multinacional precisa medir cuál es el retorno de sus fondos netos de impuestos por uno u otro camino, y para ello debe considerar los efectos fiscales en su subsidiaria y en ella como inversionista.

2.1 Criterios en la empresa receptora

En este apartado, analizaremos los principales efectos tributarios de una u otra opción (capital o financiamiento).

2.1.1. Intereses deducibles

Nuestra legislación recoge al principio de causalidad como criterio básico para la deducción de gastos de la tercera categoría. Según este principio, son deducibles de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. Concretamente, el tratamiento de los gastos financieros permite deducir los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país, o mantener su fuente productora.

Creemos que este requisito normalmente resulta de fácil cumplimiento pues las inversiones efectuadas en el territorio nacional tienen como propósito producir renta gravable o mantener su fuente productora. Adviértase, sin embargo, que esta aseveración puede tener excepciones. Así, si los fondos provenientes del crédito son utilizados para la adquisición de acciones con carácter permanente, considerando que los dividendos (frutos de dichas acciones) no constituyen renta gravable, la deducción de los intereses no será admitida. Éste sería el caso de un financiamiento otorgado a una empresa holding, constituida en el Perú, destinada a la adquisición de acciones de sociedades constituidas en el país. Debe destacarse que el indicado ejemplo se ha presentado en los procesos de privatización en que se exigía la constitución de holdings en el Perú para la compra de acciones de las compañías privatizadas.

2.1.2 Dividendos

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no constituyen renta gravable. No obstante, estos dividendos no resultan gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de la empresa receptora.

2.1.3 Existencia de pérdidas

Como hemos observado, una diferencia sustancial entre el dividendo y el interés es que este último resulta deducible para efectos del cálculo del impuesto. En consecuencia, desde el punto de vista de la empresa receptora, el pago de intereses (y la consiguiente deducción del mismo como gasto) disminuiría su materia imponible y por ende, la carga fiscal.

Esta consideración permitiría sostener, por lo menos en forma preliminar, que la balanza se debe inclinar en favor del financiamiento. No obstante, en determinados casos la elección de una u otra alternativa podría resultar indiferente. Tal es el caso de las empresas que temporalmente, en razón de sus grandes inversiones iniciales, arrojan pérdida tributaria, la misma que persistiría en el corto y mediano plazo. En estos supuestos, quedaría por efectuarse el análisis del costo a nivel del inversionista (impuestos de retención en la fuente) para la toma de la decisión final desde una perspectiva fiscal.

2.2 Criterios en la empresa inversionista

2.2.1 Impuesto sobre los intereses

Como observamos precedentemente, el Impuesto a la Renta de cargo de los no domiciliados se aplica sobre las rentas de fuente peruana. Ahora bien, en virtud de lo establecido por el artículo 56 de la Ley, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a las personas jurídicas no domiciliadas por intereses derivados de la colocación de capitales en el país es de uno por ciento (1%) siempre que:

1. En caso de préstamos en efectivo, se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.
2. Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos.

Los referidos tres (3) puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado que se pague a beneficiarios del extranjero.

Están incluidos en este inciso los intereses de los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones, siempre que se cumpla con las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En caso de no cumplirse los supuestos antes indicados, o tratándose de créditos concedidos por entidades vinculadas económicamente, la tasa del impuesto es del treinta por ciento (30%).

Cabe advertir que esta tasa de uno por ciento (1%) fue y aún es una tasa promocional destinada a reducir el costo de la financiación y a propiciar el ingreso de capitales hacia el Perú. En la actualidad se ha pretendido mediatizar sus efectos al tornarla inaplicable a los créditos concedidos por entidades vinculadas económicamente, comprendiendo bajo esta última acepción a varios supuestos de tenencia patrimonial o de realización de operaciones¹³.

Nosotros consideramos que esta pretendida mediatización, por un lado, desincentiva el flujo de capitales hacia el país, aún y quizás más que nunca necesarios para nuestro desarrollo y, en segundo lugar, es fácilmente vulnerable a través de modalidades financieras, entre otras, las operaciones *back to back*.

2.2.2 Impuesto corporativo y del accionista

Las personas jurídicas domiciliadas en el país, subsidiarias, o sucursales de empresas no domiciliadas (las sucursales son personas jurídicas para efectos de este Impuesto), tributan el Impuesto a la Renta con la tasa del treinta por ciento (30%). Dicha tasa se aplica sobre la renta neta.

Como se expresó en apartados anteriores, en el Perú existe únicamente un nivel de imposición, lo que origina que no haya impuesto a los dividendos o a la distribución de utilidades. Por tal razón, el inversionista del exterior recibe sus utilidades netas de un Impuesto a la Renta de treinta por ciento (30%).

2.2.3 Impuesto en el país de origen

Un error frecuente al momento de evaluar una decisión desde el punto de vista fiscal es omitir el tratamiento impositivo aplicable a las rentas, sean éstas intereses o dividendos, recibidas por la empresa inversionista en su país de origen. En muchos casos se debe reconocer las rentas de fuente peruana y sumarse al conjunto de rentas extraterritoriales, tomando como crédito el impuesto pagado en el Perú. Existen otros supuestos en los cuales se limita el uso del crédito tributario pero a su turno se inafectan las rentas de fuente extranjera. Ello depende en gran medida de la legislación de cada país. Sin duda alguna, la celebración de convenios para evitar la doble imposición constituye un elemento fundamental en el tratamiento del supuesto materia de análisis.

2.3 Ejemplo

Para ilustrar los efectos económicos de efectuar inversiones con capital propio o financiamiento, analicemos el siguiente cuadro:

	A (Capital)		B (Deuda)
Ingresos	1,500		1,500
Costo	(600)		(600)
Gastos Administrativos	(400)		(400)
Gastos Financieros	-	(300)	(300)
Utilidad	500	(300)	200
IR 30%	(150)	90	(60)
Remanente	350	(210)	140
Gasto financiero remitido neto de retención	-	300	297
Fondos disponibles	350	87	437

Nótese que el remanente para el inversionista del exterior es mayor en el caso del financiamiento.

Más allá de los planteamientos esbozados no podemos desconocer que el Estado tiene también un interés fiscal. Debe procurar los fondos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (educación, salud, seguridad, etc.) y por tanto, si bien debe propiciar la inversión, no debe olvidar su tarea diaria.

¹³ El artículo 24 del Reglamento de la Ley señala que, para efectos de dicha Ley, se entenderá que existe conjunto económico o vinculación económica cuando en el ejercicio gravable se diera cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Una empresa posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directa o indirectamente.
3. En cualquiera de los casos anteriores, la indicada proporción del capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos o más empresas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Una empresa efectúe el cincuenta por ciento (50%) de sus ventas a una empresa o a empresas vinculadas entre sí.
6. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con cada una de las partes contratantes.

Estas consideraciones, entre otras, llevan a que el Estado receptor de la inversión dé respuestas orientadas a incrementar sus ingresos fiscales mediante, por ejemplo, la limitación en la deducibilidad de los intereses, o el incremento en las tasas de retención para los no domiciliados.

En la situación actual, resulta poco aconsejable la adopción de ese tipo de medidas, pues debemos ser sumamente competitivos en la atracción de las inversiones.

3. TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA/SERVICIOS

El tratamiento impositivo de las rentas originadas por transferencia de tecnología y prestación de servicios debemos medirlo, al igual que en el caso anterior, a nivel de empresa receptora y de la proveedora de tecnología o servicios.

3.1 A nivel de empresa receptora

Como hemos reseñado precedentemente, la deducibilidad de un gasto vinculado a la generación de rentas de tercera categoría depende de su vinculación con la generación de renta gravable o la conservación de la fuente productora.

Este criterio general, que resulta flexible en su aplicación a operaciones entre contribuyentes domiciliados, cobra mayor rigurosidad en los casos de operaciones con contribuyentes no domiciliados vinculados económicamente.

La legislación internacional sobre precios de transferencia¹⁴ tiende a ser cada vez más restrictiva en el uso de prácticas internacionales que puedan propiciar la evasión tributaria. En la actualidad, los convenios para evitar la doble imposición, así como la normatividad interna de cada país, cuentan con criterios que permiten vincular la prestación de estos servicios con las actividades de los contribuyentes y con mecanismos para evitar la evasión fiscal.

El principio fundamental que debe inspirar una transacción entre empresas vinculadas para efectos fiscales es que la misma sea efectuada como si se tratara de partes no relacionadas. Ello significa que tanto la

prestación o prestaciones así como su valorización deben efectuarse a valores de mercado en condiciones de libre competencia.

Este mecanismo tiene como propósito evitar que por esta vía (transferencia de precios) se sobrevalúen las contraprestaciones y, a través de dicha sobrevaluación, se encubran utilidades.

La transferencia de precios entre empresas vinculadas cuenta con un desarrollo normativo abundante en materia de bienes; metodologías y formas de valuación abundan y están a disposición de los legisladores para controlar este fenómeno. No se presenta una situación similar en el caso de transferencia de tecnología y prestación de servicios.

En estos últimos casos, si bien existen mecanismos orientados a evitar la evasión fiscal, resulta algo más complejo, desde el punto de vista del contribuyente y del Estado, acreditar o desvirtuar el valor de mercado atribuido a las prestaciones.

Se recogen y adaptan sin duda alguna los mecanismos utilizados para el caso de bienes, empero su aplicación práctica resulta más compleja.

Nuestro país carece de legislación detallada sobre estos temas. Más allá de la regla general aplicable a la deducción de gastos vinculados a las rentas de tercera categoría, no encontramos mayor desarrollo legislativo. Excepcionalmente, y quizás porque allí se originaron conflictos entre el Estado y los contribuyentes, el último párrafo del artículo 53 de la Ley 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, se refiere a la deducibilidad de los gastos por servicios prestados al contratista petrolero por no domiciliados¹⁵.

Podemos observar que el legislador de la Ley de Hidrocarburos delegó en el Reglamento sobre materia tributaria de la Ley Orgánica de Hidrocarburos que debía expedirse, la determinación de las reglas para aplicar el citado artículo 53. Concretamente, el artículo 12 del Reglamento antes citado, cuyo texto fue aprobado por Decreto Supremo 32-95-EF, dispone la deducibilidad de los gastos por servicios del exterior siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

¹⁴ Entiéndase como precio de transferencia a "aquel valor del pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes". HERRERO MALLOL, Carlos. "Precios de Transferencia Internacionales". Aranzadi Editorial. Pamplona, 1999, p.24.

¹⁵ Este último párrafo señala lo siguiente "Los gastos por servicios prestados al contratista por no domiciliados serán deducibles del Impuesto a la Renta con sujeción al cumplimiento de los requisitos que establezca el reglamento respectivo".

- a) Se encuentren directamente relacionados con el contrato, sustentados mediante documentos fehacientes, tales como facturas, informes técnicos, contratos, diseños y cualquier otro que la SUNAT considere necesario para tal fin.
- b) El Contratista deberá haber efectuado la retención del Impuesto a la Renta que corresponda por el servicio prestado desde el exterior o parte en el exterior y parte en el país.
- c) En caso de gastos comunes, el monto a deducirse se prorrateará en partes iguales, salvo que se acredite en forma fehaciente a la SUNAT que la imputación del gasto debe efectuarse en forma diferente.
- d) No podrán deducirse los montos pagados por servicios prestados por empresas vinculadas económicamente en los montos que excedan a los que usualmente se hubieran reconocido a terceros no vinculados con el Contratista.

Más allá del citado dispositivo, no tenemos fuentes que suministren criterios para tratar estos pagos a nivel de empresas receptoras. Ello genera incertidumbre e inseguridad jurídica, dejando en manos de la Administración Tributaria la elaboración de las pautas que rigen las correspondientes deducciones.

La carencia de jurisprudencia de observancia obligatoria¹⁶ en estas materias es evidente y constituye un desincentivo para las empresas del exterior.

Nosotros pensamos que por vía reglamentaria debería precisarse lo siguiente:

- a) Los alcances de la vinculación de la tecnología o el servicio con la generación de rentas gravadas o la conservación de la fuente productora.
- b) Los criterios de evaluación que pueden ser aplicados.
- c) La documentación que debe acreditar la transferencia de tecnología o la prestación de los servicios.

3.2 A nivel de inversionista

En el caso de inversionistas no domiciliados que cuenten con sucursales o subsidiarias en el país (es

decir, empresas con las que se encuentran vinculadas económicamente) es común que se dé el caso de una transferencia de gastos entre dichas empresas a través de contratos de servicios.

A tales efectos, debemos recordar que las personas no domiciliadas en el Perú, sólo se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente peruana.

En efecto, los servicios prestados íntegramente en el exterior se encuentran fuera de la base jurisdiccional del Impuesto.

Ahora bien, en el caso de actividades internacionales, es decir servicios prestados parte en el país y parte en el exterior, la Ley establece diversas presunciones -las cuales no admiten prueba en contrario- para efectos de la determinación de la renta neta de fuente peruana. El propósito de esta norma, además de determinar el porcentaje de la renta de fuente peruana, es determinar el monto del Impuesto a la Renta aplicable a ciertas actividades y la reducción de la carga de la prueba en dichas actividades.

Entre los servicios más frecuentes sujetos a estas presunciones, tenemos a los servicios técnicos¹⁷ prestados parte en el país y parte en el exterior por personas no domiciliadas. En este caso, la norma presume que la renta neta de fuente peruana es equivalente al cuarenta por ciento (40%) de los ingresos brutos que las personas no domiciliadas obtengan. En este sentido, en el caso de los mencionados servicios la tasa efectiva del Impuesto será equivalente al doce por ciento (12%) de los ingresos brutos obtenidos.

Cabe indicar que, además de los servicios técnicos, la norma establece presunciones para el caso de las siguientes actividades: (i) actividades de seguros; (ii) servicios de transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero; (iii) agencias internacionales de noticias; (iv) distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas; (v) operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera; (vi) empresas que suministren contenedores para el transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte; (vii) sobreestadía de contene-

¹⁶ El artículo 154 del Código Tributario dispone que "Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias (...) constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal por vía reglamentaria o por ley".

¹⁷ Debe entenderse por servicios técnicos a aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutadas de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidas a su supervisión. Lo cual es distinto a la transferencia de tecnología.

dores para transporte; y (viii) cesión de derechos de retransmisión televisiva.

Una vez definida la base imponible del Impuesto (que en este caso está dada por la renta neta de fuente peruana) resulta necesario establecer la tasa del Impuesto aplicable a las actividades desarrolladas por entidades no domiciliadas. En el caso de personas jurídicas no domiciliadas en el país, el Impuesto aplicable -a rentas distintas a intereses por préstamos externos (siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Ley), los intereses pagados al exterior por instituciones financieras y el alquiler de naves o aeronaves- se determina aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre el total de los importes pagados.

Por lo antes expuesto, resulta que entre los conceptos gravados con la tasa del treinta por ciento (30%) tenemos a las regalías pagadas al exterior. A estos efectos, se debe entender como regalías al pago que se efectúe por el uso o el derecho de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. En otras palabras, se considera regalía al pago efectua-

do como contraprestación por la transferencia de tecnología.

En efecto, la principal diferencia entre los servicios técnicos y las regalías está dada por la transferencia de conocimientos que caracteriza a éstas últimas. Esta diferencia resulta de suma importancia toda vez que, como lo señalamos anteriormente, los servicios técnicos se encuentran gravados con la tasa del doce por ciento (12%), mientras que a las regalías les es aplicable la tasa del treinta por ciento (30%).

Finalmente, cabe señalar que, dada la dificultad que significa para la Administración Tributaria fiscalizar o llevar un adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes a contribuyentes no domiciliados, la responsabilidad por el pago de estos impuestos ha sido trasladado por la propia norma a las personas o entidades domiciliadas que paguen dichas rentas.

En efecto, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, el Impuesto que corresponda a dicho sujeto.