

MATERIA:

Se consulta respecto a la aplicación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas a personas naturales no domiciliadas en el territorio nacional que prestan servicios en el extranjero, así como la tasa aplicable a las mismas.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

Para efectos del presente análisis, se parte de las siguientes premisas:

1. Se trata de un servicio de consultoría prestado íntegramente en el exterior por una persona natural no domiciliada en el Perú, que no ha sido provisto a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.
2. La prestación del servicio supone el ejercicio de una profesión en forma individual.

Al respecto, corresponde indicar lo siguiente:

1. De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 6º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Asimismo, el artículo 9º del TUO antes citado 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 renta de fuente peruana:

"f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional."

En ese sentido, como quiera que el supuesto que plantea la consulta es el de un servicio prestado íntegramente en el exterior por un sujeto no domiciliado en el Perú, dicho servicio no originará una renta de fuente peruana en los términos del inciso glosado y, por ende, el prestador del servicio no deberá tributar por esta renta.



Distinto sería el caso si el servicio brindado calificara como "asistencia técnica", para lo cual debe tenerse en cuenta que el inciso j) del artículo 9° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta también considera renta de fuente peruana a:

"j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país."

Al respecto, el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se entiende por "asistencia técnica" a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario⁽¹⁾.

Añade la norma antes citada que la asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no.

Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

De manera ilustrativa, resulta pertinente transcribir lo señalado en la Carta N.° 133-2008-SUNAT/200000⁽²⁾:

"(...) a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como "asistencia técnica" cuya retribución constituya renta de fuente peruana, será necesario establecer en cada caso en concreto la configuración de los elementos constitutivos dispuestos en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; los cuales han sido analizados en los Informes N° 014-2005-SUNAT/2B0000, N° 021-2005-SUNAT/2B0000 y en el Informe N° 168-2008-SUNAT/2B0000(...)"

¹ No se considera como asistencia técnica a:

- i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.
- ii) Los servicios de marketing y publicidad.
- iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.
- iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículos 27° de la Ley y 16°.
- v) La supervisión de importaciones.

² Disponible en el Portal SUNAT: www.sunat.gob.pe.

Debe destacarse que, de acuerdo con el último informe mencionado, una característica que debe cumplir determinado servicio para calificar como asistencia técnica es la esencialidad (sin subrayado en el original) del conocimiento especializado no patentable que es transmitido respecto del proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario. En tal sentido, los servicios de consultoría o asesoría que presten los sujetos no domiciliados para ser considerados como servicios de asistencia técnica, además de reunir las demás características contenidas en el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán ser indispensables para que el usuario desarrolle su actividad, no siendo suficiente que dichos servicios sean deducibles como gasto por el usuario al amparo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

En otros términos, los servicios de consultoría o asesoría prestados por sujetos no domiciliados serán considerados servicios de asistencia técnica cuando hagan posible que el usuario desarrolle su proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad que genere ingresos para dicho usuario; sin perjuicio del cumplimiento de las otras características contempladas en las normas reglamentarias.

Así, por ejemplo, tratándose de un servicio de consultoría prestado por un sujeto no domiciliado sobre temas relacionados con mejoras del clima laboral a favor de una empresa dedicada a la manufactura de bienes, no sería Asistencia Técnica toda vez que no estaríamos frente a un conocimiento especializado no patentable cuya transmisión sea esencial para el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o de cualquier otra actividad realizada por el usuario.

En cambio, si ese mismo servicio fuera prestado a una empresa dedicada al mejoramiento de las relaciones laborales, sí se trataría de la transmisión de un conocimiento especializado no patentable que constituya Asistencia Técnica, por cuanto en este último caso, estaríamos frente a un servicio que es esencial para la realización de la actividad del usuario."

En ese sentido, la renta obtenida por el servicio de consultoría será de fuente peruana si, además de ser utilizado económicamente en el país, se cumple con todas las características establecidas en la norma reglamentaria para ser considerado "asistencia técnica".

De ser ese el caso, el prestador no domiciliado obtendrá por el servicio realizado, al provenir del ejercicio individual de una profesión, una renta de cuarta categoría, según lo dispuesto por el inciso a) del artículo 33° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, de conformidad con el inciso g) del artículo 54° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso e) del artículo 76° del mismo TUO, el prestador del servicio deberá tributar, vía retención, con la tasa del treinta por ciento (30%) aplicada sobre el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados³.

³ Esto es, con una tasa efectiva del 24% sobre el total del importe pagado o acreditado.

2. En cuanto al Impuesto General a las Ventas, el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV señala que se encuentra gravada con dicho impuesto la prestación o utilización de servicios en el país⁴).

Por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del cuerpo legal antes señalado define el término "servicios" como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Ahora bien, tal como se ha indicado en el numeral precedente, la renta obtenida por el ejercicio individual de una profesión califica como de cuarta categoría para fines del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, la operación materia de consulta no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas.

CONCLUSIONES:

1. El servicio de consultoría prestado íntegramente en el exterior por una persona natural no domiciliada en el Perú, como parte del ejercicio individual de una profesión, no genera una renta de fuente peruana.

Sin embargo, la renta obtenida por el servicio de consultoría antes mencionado será de fuente peruana si, además de ser utilizado económicamente en el país, cumple con todas las características establecidas en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para ser considerado "asistencia técnica". De ser el caso, la renta obtenida deberá tributar, vía retención, con la tasa del treinta por ciento (30%) aplicada sobre el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados.

2. El servicio de consultoría prestado íntegramente en el exterior por una persona natural no domiciliada en el Perú, como parte del ejercicio individual de una profesión, no se encuentra afecto al Impuesto General a las Ventas.

Lima,

15 DIC. 2010

Norma Patricia Pérez V. C. S. P.
Abogada Nacional
INTERMUNICIPAL W. C. S. P.



aqca

A0743 D10

IMPUESTO A LA RENTA – IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – Servicios prestados por no domiciliados

⁴ El servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato, de acuerdo con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV.