



INFORME N.º 055-2019-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una empresa domiciliada en Canadá que presta en el país el servicio de instalación de maquinarias y equipos tecnológicos a favor de una entidad del Sector Público Nacional y respecto del cual dicha empresa no constituye un establecimiento permanente en el Perú.

Al respecto, se formulan las siguientes consultas:

- 1) ¿Qué tributos debe pagar la empresa no domiciliada por la prestación de tal servicio?
- 2) ¿Cuál es el plazo para que prescriba la acción para exigir el pago de tales tributos?

BASE LEGAL:

- Convenio entre el Gobierno de la República de Perú y el Gobierno de Canadá para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a renta y al patrimonio, suscrito el 20.7.2001, aprobado mediante Resolución Legislativa N.º 27904⁽¹⁾, y ratificado por el Decreto Supremo N.º 022-2003-RE⁽²⁾ (en adelante, “el Convenio”).
- 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, “LIR”).
- 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 (en adelante, “Reglamento de la LIR”).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, “Ley del IGV”).
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, “TUO del Código Tributario”).

ANÁLISIS

1. En principio, en cuanto a la primera consulta, entendemos que la misma se encuentra orientada a determinar si tratándose del servicio de instalación de maquinarias y equipos tecnológicos prestado en el país por una empresa domiciliada en Canadá a favor de una entidad del Sector Público Nacional, dicha empresa no domiciliada se encuentra afecta al pago del impuesto a la renta e impuesto general a las ventas por la prestación de tal servicio.

¹ Publicada el 5.1.2003.

² Publicado el 5.2.2003.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

Impuesto a la Renta

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6° de la LIR, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7° de dicha ley⁽³⁾, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por otro lado, el primer párrafo del artículo 76° de la LIR señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana 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, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56°⁽⁴⁾ de esta ley, según sea el caso.

Por su parte, el inciso e) del artículo 39° del Reglamento la LIR establece que en aquellos casos en los que existiendo la obligación de efectuar retenciones o percepciones, estas no se hubieran efectuado o se hubieran realizado parcialmente, los contribuyentes quedan obligados a abonar al Fisco, dentro de los mismos plazos, el importe equivalente a la retención o percepción que se omitió realizar, informando al mismo tiempo, a la SUNAT, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del agente de retención o percepción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 78° y 78-A° de la ley.

A su vez, el último párrafo del numeral 1 del artículo 39°-A del citado reglamento dispone que tratándose de sujetos no domiciliados, en el caso que conforme a la ley y/o el reglamento no proceda realizar la retención respectiva, el contribuyente deberá efectuar directamente el pago del impuesto con carácter definitivo dentro de los doce (12) días hábiles del mes siguiente de percibida la renta.

Fluye de lo anterior que los sujetos no domiciliados en el Perú tributan por su renta de fuente peruana, siendo que su obligación respecto del impuesto a la renta correspondiente se efectúa:

- i. Mediante retención; cuando exista la obligación por parte de las personas o entidades que paguen o acrediten a dichos sujetos de retener y abonar al fisco los impuestos a los que se refieren los artículos 54° y 56° de la LIR.
- ii. A través de pago directo; en aquellos casos en los que, existiendo tal obligación, las mencionadas personas o entidades no la hubieran efectuado o la hubieran realizado parcialmente o que conforme a la ley y/o el reglamento no proceda realizar la referida retención.

³ El cual establece que se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

⁴ Que establecen las tasas aplicables a las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, así como a las personas jurídicas no domiciliadas, respectivamente.

Por otro lado, de conformidad con lo previsto en el artículo 1° del Convenio, este se aplica a las personas residentes⁽⁵⁾ de uno o de ambos Estados Contratantes.

En cuanto a los alcances de las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante”, el literal c) del párrafo 1 del artículo 3° del Convenio indica que, para efecto de este, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, estas significan, según lo requiera el contexto, Canadá o Perú.

Asimismo, en lo referido al término “persona”, el literal d) del citado párrafo 1 señala que dicho término comprende a las personas naturales, un fideicomiso (trust), una sociedad, una asociación (partnership) y cualquier otra agrupación de personas.

Adicionalmente, en su literal e) indica que el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad considerada persona jurídica a efectos impositivos.

Por otro lado, respecto a los impuestos comprendidos dentro de los alcances del Convenio, los párrafos 1 y 2 de su artículo 2° señalan que este se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción; siendo que, para tal efecto, se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías⁽⁶⁾.

Como se aprecia de las normas glosadas, el Convenio se aplica a las personas residentes en Canadá y el Perú y comprende dentro de sus alcances el impuesto a la renta exigible en nuestra legislación.

⁵ Conforme a lo dispuesto en el artículo 4° del Convenio, para efectos de este, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa:

- a) toda persona que, en virtud de legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, y
- b) aquel Estado o subdivisión política o autoridad local o cualquiera agencia, o representación de tal Estado, subdivisión o autoridad.

⁶ Añade el párrafo 3 del mismo artículo que los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

- a) en el caso de Canadá, los impuestos a la renta establecidos por el Gobierno de Canadá bajo la Ley del Impuesto a la Renta (Income Tax Act), en adelante denominado “Impuesto canadiense”; y
- b) en el caso de Perú, los impuestos a la renta establecidos en la “Ley del Impuesto a la Renta”; y, el impuesto extraordinario de solidaridad en cuanto afecta el ingreso por el ejercicio independiente e individual de una profesión, en adelante denominados “Impuesto peruano”.

En relación con el impuesto extraordinario a la solidaridad, debe tenerse en consideración que mediante la Ley N.° 28378, publicada el 10.11.2004 se dispuso la derogación de dicho impuesto a partir del 1.12.2004.

Ahora, en lo referido a las rentas empresariales, el párrafo 1 del artículo 7° del Convenio establece que los beneficios⁽⁷⁾ de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente⁽⁸⁾ situado en él; y si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

No obstante, el párrafo 6 del mencionado artículo dispone que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de dicho Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las de dicho artículo.

Al respecto, las rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio a las que hace referencia el párrafo 6 de su artículo 7°, son aquellas que se encuentran subsumidas dentro de otras categorías establecidas en el mencionado Convenio y que, por su naturaleza, también califican como rentas empresariales como son los beneficios obtenidos por rentas de bienes inmuebles, actividades de transporte marítimo y aéreo, dividendos, intereses, regalías o ganancias de capital previstos en los artículos 6°, 8°, 10°, 11°, 12° y 13° del aludido Convenio, respectivamente; siendo que, estas disposiciones no son de aplicación en el presente caso.

Fluye de lo anterior que para efectos del Convenio, los beneficios empresariales que obtenga una empresa domiciliada en Canadá que no constituya un establecimiento permanente en el Perú⁽⁹⁾, no estarán gravados con el impuesto a la renta peruano en la medida que tales beneficios no comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio que permitan que estas puedan someterse a imposición en el Perú, como es el caso de los beneficios obtenidos por rentas de bienes inmuebles,

⁷ Al respecto, es pertinente señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE al comentar el artículo 7° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio, indica en su apartado 4 que aunque no se haya juzgado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas obtenidas de la explotación de una empresa.

⁸ De conformidad con los párrafos 1 y 2 del artículo 5° del Convenio, para efectos de este, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, la cual comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

Señala el párrafo 3 del mismo artículo que la expresión "establecimiento permanente" también incluye, entre otros:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero sólo cuando dicha obra o proyecto prosiga en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por parte de una empresa de un Estado Contratante por intermedio de sus empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan (para el mismo proyecto o uno relacionado) en ese estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

⁹ En los términos del Convenio.

actividades de transporte marítimo y aéreo, dividendos, intereses, regalías o ganancias de capital.

En ese sentido, tratándose del supuesto materia de consulta, las rentas obtenidas por una empresa domiciliada en Canadá por la prestación del servicio de instalación de maquinarias y equipos tecnológicos en el país que no constituye un establecimiento permanente en el Perú, no se encuentran gravadas en el país con el impuesto a la renta, por lo que dicha empresa no se encuentra sujeta a retención o al pago del referido impuesto⁽¹⁰⁾.

Impuesto General a las Ventas

El inciso b) del artículo 1° de la Ley del IGV dispone que dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

Sobre el particular, esta Administración ha precisado⁽¹¹⁾ que *el IGV grava la utilización de servicios en el país, siendo sujeto del Impuesto quien utilice los servicios prestados por el sujeto no domiciliado. Si el usuario es una persona o entidad que no realiza actividad empresarial, la operación sólo se encontrará gravada si existe habitualidad, considerándose como habitual aquel servicio oneroso que sea similar con los de carácter comercial.*

En consecuencia, al ser el servicio de instalación de maquinarias y equipos tecnológicos prestado en el país por una empresa domiciliada en Canadá a favor de una entidad del Sector Público Nacional un servicio similar con los de carácter comercial se encuentra gravado con el IGV; siendo esta entidad sujeto del impuesto como contribuyente, al calificar como utilización de servicios; correspondiéndole pagar dicho impuesto por cuenta propia.

2. En cuanto a la segunda consulta, toda vez que el servicio en cuestión se encuentra afecto al IGV, al estar referido a una utilización de servicios; siendo la entidad del Sector Público Nacional contribuyente del mismo, corresponde analizar el plazo prescriptorio aplicable.

Sobre el particular, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43° del TUO del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Respecto a la aplicación del plazo prescriptorio de seis (6) años esta Administración ha señalado⁽¹²⁾ que este opera *“en los casos en que la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria es afectada por el incumplimiento (omisión) de la obligación de presentar una declaración jurada; razón por la cual se puede sostener que si no existe la obligación de presentar una declaración jurada, no se justificaría la extensión del plazo de prescripción de cuatro (4) a seis (6) años”*.

¹⁰ Ello por cuanto los beneficios empresariales obtenidos por la empresa canadiense tributarán exclusivamente de conformidad con el impuesto canadiense.

¹¹ En el Informe N.º 077-2007-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0772007.htm>.

¹² En el Informe N.º 072-2016-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i072-2016.pdf>).

Ahora bien, el artículo 29° de la Ley del IGV prevé que los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del impuesto retenido o percibido; y que la SUNAT podrá establecer o exceptuar de la obligación de presentar declaraciones juradas en los casos que estime conveniente, a efecto de garantizar una mejor administración o recaudación del impuesto.

Así, en cuanto al impuesto que afecta la utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados, el artículo 32° de la citada ley señala que este, entre otro, será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

En relación con ello, el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 087-99/SUNAT⁽¹³⁾ dispone que los deudores tributarios estarán eximidos de presentar declaración de IGV por el concepto de utilización en el país de los servicios prestados por no domiciliados.

Siendo ello así, podemos afirmar que tratándose de la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados por parte de contribuyentes domiciliados que no tienen la obligación de presentar declaración por tal concepto, el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir el pago y aplicar sanciones es de cuatro (4) años⁽¹⁴⁾.

En tal sentido, tratándose de la utilización de servicios, para efectos del IGV, el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir el pago y aplicar sanciones es de cuatro (4) años.

CONCLUSIONES:

Tratándose de una empresa domiciliada en Canadá que presta en el país el servicio de instalación de maquinarias y equipos tecnológicos a favor de una entidad del Sector Público Nacional y respecto del cual dicha empresa no constituye un establecimiento permanente en el Perú:

1. Tales rentas no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta, por lo que dicha empresa no se encuentra sujeta a retención o al pago del referido impuesto.

¹³ Publicada el 25.7.1999.

¹⁴ El cual, de conformidad con lo señalado en el numeral 2 del artículo 44° del TUO del Código Tributario deberá computarse desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario y por lo cuales no existe obligación de presentar una declaración anual (tal como se indica en el Informe N.° 072-2016-SUNAT/5D0000).

Al respecto, es de indicar que de conformidad con el inciso d) del artículo 4° de la Ley del IGV, en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

El referido servicio se encuentra gravado con el IGV; por lo que la entidad del Sector Público Nacional será sujeto del impuesto como contribuyente; correspondiéndole pagar dicho impuesto por cuenta propia.

2. En cuando al IGV, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir el pago y aplicar sanciones es de cuatro (4) años.

Lima, 22 ABR. 2019

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr
CT0121-2019
CT0122-2019

IMPUESTO A LA RENTA e IGV - Tributación no domiciliados - Convenio para evitar la doble imposición entre Perú y Canadá.

CÓDIGO TRIBUTARIO – Plazo Prescriptorio.