

El Impuesto a la Renta en el Pacto Andino

GUILLERMO RUIZ SECADA(*)

INTRODUCCION

Según Diego Prieto Uribe⁽¹⁾, a partir de la década de los ochenta, el comercio internacional muestra un funcionamiento inverso al que se presentó después de la Segunda Guerra Mundial.

En efecto, el esquema surgido desde entonces se ha deteriorado progresivamente, dando paso a un sistema en el cual interactúan determinados Estados a través de acuerdos basados en privilegios comerciales aplicables únicamente a ellos generándose profundas diferencias.

Actualmente, predominan tres grandes bloques comerciales con sus distintas áreas de influencia.

De un lado Europa Occidental con extensión a los países del Oriente Europeo y algunos norafricanos, de otro lado, los Estados Unidos que profundizan sus relaciones con Canadá y México, finalmente, Japón y los países asiáticos vecinos, caracterizados por una agresiva penetración económica.

En estos momentos ninguna potencia económica es capaz de ejercer un liderazgo único en el comercio mundial. El interrelacionamiento con estos tres bloques es el gran reto que debe enfrentar América Latina y es en ese sentido que la integración latinoamericana puede desempeñar un papel de especial significación.

El fenómeno de la globalización mundial de la economía significa para muchos que la problemática de la integración económica regional en América Latina haya devenido en una temática anacrónica. Es decir, consideran que ya no caben discusiones en relación a la integración regional precisamente por el fenómeno de la globalización mundial, que impone la necesidad de desarrollar esfuerzos inmediatos y urgentes para que nuestros países no se queden aislados de este fenómeno de la modernidad, debiendo dejarse de lado esquemas de integración regional por considerarse inoperantes en este sentido.

Para otros, los procesos de integración latinoamericana se encuentran más bien en pleno

(*) Abogado, asociado del Estudio Forsyth, Ramírez, Pérez Taiman y Luna-Victoria Abogados.

(1) Prieto Uribe, Diego, La Experiencia de América en materia de Integración Económica y Armonización Fiscal, Conferencia Técnica del CIAT, BENAL MADELA, 1992.



resurgimiento y resulta necesario acelerar la integración económica latinoamericana precisamente para poder asimilar el proceso de globalización mundial de la mejor manera. Consideran que se pueden lograr mayores ventajas económicas si se dan respuestas integradas frente a respuestas individuales y aisladas.

En el presente trabajo no pretendemos responder cual de estas posiciones resulta ser la correcta, nos limitamos simplemente a presentarlas e invitamos a la reflexión sobre esta problemática.

PROCESO DE INTEGRACION ECONOMICA

Tal como lo señala José C. Bocchiardo⁽²⁾, la integración es una meta a la que no se llega en un solo acto sino mediante un largo proceso.

Existen distintas formas de integración económica regional tales como los sistemas de preferencias arancelarias, zonas de libre comercio, uniones aduaneras, mercados comunes, comunidades económicas e integración económica completa.

El objetivo primordial de un proceso de integración económica regional es el desarrollo de los «cuatro libertadores», es decir:

- 1) La libre circulación de las mercancías.
- 2) La libre circulación de las personas.
- 3) La libre circulación de los servicios.
- 4) La libre circulación de los capitales.

En relación a terceros países el objetivo es la aplicación de una política tarifaria y comercial común⁽³⁾.

Para lograr llegar a la meta de la integración

es necesario remover todos los obstáculos que se interponen.

Uno de los principales obstáculos se encuentra en las restricciones y discriminaciones de naturaleza tributaria.

A continuación nos referimos a este tipo de obstáculos:

El primer problema que se plantea en un proceso de integración, es de naturaleza tributaria, pues se debe partir de la eliminación gradual de las «barreras aduaneras» (derechos, aranceles, impuestos, tarifas y tasas aduaneras).

Pero a medida que se avanza en ese sentido, surgen nuevos obstáculos, provenientes de los tributos internos, obstáculos que deben ser conceptuados como distorsiones fiscales.

En todo proceso de integración económica regional, es incompatible suprimir las barreras aduaneras y mantener las barreras tributarias de otra especie como son las barreras constituidas por los tributos internos. Estas barreras provienen de las restricciones y discriminaciones que tienen efectos tanto o más perjudiciales que los provenientes de los tributos aduaneros.

Es necesario considerar que las distorsiones fiscales son discriminaciones que alteran las condiciones de concurrencia de un mercado que afectan las corrientes normales de tráfico comercial.

A continuación nos referiremos a las causas que provocan las distorsiones fiscales referidas.

Para estos efectos las distintas distorsiones fiscales han sido clasificadas en tres grandes gru-

(2) Bocchiardo, José C, «Aspectos Jurídicos Tributarios de la ALADI y del Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo Argentina - Brasil y del Mercosur», XV Jornadas Latinoamericanas del ILADT, Caracas, Venezuela -Octubre 1991.

(3) Catalano, Nicola, «Manual de Derecho de las Comunidades Europeas», citado por J.C. Bocchiardo.



pos. El primer grupo está conformado por las distintas distorsiones que tiene origen en los tributos aduaneros de cada País Miembro, el segundo grupo está conformado por las distorsiones originadas en los tributos internos que abarcan a los impuestos directos e indirectos de cada País Miembro y el tercer grupo está conformado por los distintos sistemas tributarios adoptados por los Países Miembros.

CAUSAS QUE PROVOCAN DISTORSIONES FISCALES

A. Tributos aduaneros

1. En relación a las importaciones: generan distorsiones fiscales la vigencia de Derechos de Importación con distintas características, tarifas, franquicias, bases imponibles, valuación de las mercaderías y nomenclatura, impuestos de equiparación de precios, derechos anti-dumping, derechos compensatorios, régimen de admisiones temporales, entre otros.
2. En relación a las exportaciones: generan distorsiones fiscales la existencia de impuestos o derechos de exportación, sus exenciones, reintegros y reembolsos, drawback, incentivos fiscales a las exportaciones, etc.
3. En relación a otros tributos: generan distorsiones fiscales la aplicación de tasas de comprobación, de estadísticas, de almacenaje y por servicios extraordinarios.

B. Tributos internos

1. Impuestos Indirectos: generan distorsiones la vigencia de diferentes impuestos, distintos tipos legales y estructura entre impuestos similares, discriminaciones y restricciones según el origen o destino de los productos.

En caso del Impuesto General a las Ventas tendría que considerarse si está

implementado en etapa única o múltiple, si se aplica sobre el valor agregado y en este caso, si comprende únicamente a los bienes o también incluye a los servicios, su alícuota, base imponible, forma de liquidación y pago.

2. Impuestos Directos: generan distorsiones temas referidos a doble o múltiple imposición, discriminación en función del origen de las rentas o capitales entre otros.

En el Impuesto a la Renta se presentan divergencias según se grave la renta real o presunta, se contemplen ajustes por inflación, forma de imposición a las utilidades, tratamiento a la inversión extranjera, Impuesto Mínimo, etc.

Tal como se indicó líneas arriba, existe otro tipo de distorsiones además de los específicamente señalados, y son las derivadas de las características generales de los sistemas tributarios.

Estas distorsiones son principalmente las siguientes:

- a) Diferentes políticas tributarias en función de la estructura y coyuntura económica de cada país.
- b) Distinta presión tributaria, individual, sectorial y global.
- c) Vigencia de diversos regímenes de incentivos tributarios, mediante exenciones y beneficios, tales como subsidios, desgravaciones y diferimientos de pago.
- d) Diversas órdenes de gobierno con poder tributario, que se traducen en varios sistemas tributarios, como el de la Nación, de las provincias o Estado y de los municipios.
- e) La complejidad y estabilidad de las normas tributarias.



- f) Diferencias en cuanto al número, especie y naturaleza de los tributos.
- g) Legislación contradictoria respecto a obligación y compensación tributaria, sujetos pasivos, solidaridad, etc.
- h) Diferentes sistemas de infracciones y sanciones tributarias.
- i) Existencia de diversas garantías y defensas otorgadas al contribuyente.
- j) Distintas facultades fiscalizadoras e investigatorias.

Como puede apreciarse las distorsiones fiscales son numerosas y complejas. Si se quiere alcanzar las referidas 4 libertades a efecto de poder encontrar un proceso de integración regional, será necesario trabajar para por lo menos atenuar los efectos negativos de las mismas.

Se trata de una tarea inmensa porque el avance en la atenuación o eliminación de estas distorsiones generan nuevas distorsiones por las modificaciones que provoca en los sistemas tributarios y porque generan muchas veces descensos en los ingresos públicos que obligan a buscar recursos alternativos que terminan generando nuevas distorsiones.

CONCEPTO DE DERECHO DE LA INTEGRACION ECONOMICA REGIONAL

Denominado también Derecho de las Comunidades Económicas o Derecho Comunitario se define, según José Bocchiardo, como el conjunto de tareas teóricas de descripción, análisis e interpretación de las normas que integran dichos ordenamientos, con el fin de lograr el conocimiento sistemático de éstos y brindar elementos para posibilitar su desarrollo y aplicación.

Este nuevo ordenamiento -que algunos consideran de naturaleza supranacional-, se ubica entre el Derecho Internacional y el Derecho Na-

cional y goza de autonomía respecto de los mismos, aunque se encuentra íntimamente relacionado.

Se lo ha caracterizado como «sui generis», auto-suficiente, integrante, dinámico y evolutivo.

Por su carácter «sui generis», en oportunidades para su análisis deberá recurrirse a técnicas propias del Derecho Internacional Público, del Derecho Internacional Económico y del Derecho de las Confederaciones.

CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA INTEGRACION ECONOMICA REGIONAL

Formando parte del Derecho de la Integración Económica Regional, se encuentra un conjunto de normas tributarias, referidas tanto a los tributos aduaneros como a tributos internos de cada Estado miembro. Al participar de su misma naturaleza y características su estudio excede al marco del Derecho Internacional Tributario y del Derecho Tributario Nacional.

Su contenido está dado por las normas jurídicas comunitarias, que mediante la reducción o eliminación de las distorsiones de carácter fiscal que separan y diferencian a los sistemas tributarios de los Estados miembros, procuran integrarlos, modificando las estructuras jurídico-tributarias.

Se trata de normas que regulan los distintos medios destinados a solucionar los problemas fiscales de los programas de integración, como la reducción gradual de los derechos de importación, la política tarifaria común hacia terceros países, los derechos compensatorios, la doble imposición, etc.

PRINCIPALES CARACTERISTICAS DEL DERECHO DE LA INTEGRACION ECONOMICA EN AMERICA LATINA

Este derecho participa de la misma naturaleza y característica que el de otros procesos,



en especial el de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.).

A continuación señalamos algunas particularidades que la distinguen:

A. No es un sólo ordenamiento jurídico como en la C.E.E., sino que está compuesto por los siguientes sistemas normativos de integración autónoma:

1. El Tratado de Montevideo de 1980 que dio origen a la Asociación Latinoamericana de Integración - ALADI.
2. El Acuerdo de Cartagena firmado en Bogotá en 1969, que dio nacimiento al Grupo Andino.
3. El Tratado General de Integración Económica Centroamericana firmado en Managua en 1960, que dio origen al Mercado Común Centroamericano (MCCA).
4. El Tratado que establece la Comunidad del Caribe (CARICOM), firmado en Chaguarama en 1973.
5. El Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo entre la República Argentina y Brasil, firmado en Buenos Aires en 1988.
6. El Tratado de Asunción firmado en Asunción, Paraguay en 1991, que dio origen al MERCOSUR.

El SELA, el Tratado de la Cuenca del Plata y el Tratado de Cooperación Amazónica no pueden ser considerados como de integración sino de Cooperación Económica.

B. La existencia de acuerdos bilaterales o multilaterales de carácter sub-regional, integrados por los mismos países que forman parte de sistemas más amplios de

integración como es el caso del Grupo Andino y el Mercosur, en relación a la ALADI.

El Grupo Andino se originó como un proceso sub-regional dentro de la ALALC (Art. 110° del Acuerdo de Cartagena) para adquirir luego autonomía conforme al Art. 38° del Tratado del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena de 1979.

En cuanto al «Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo entre Argentina y Brasil de 1988 y el Tratado de Asunción», si bien declaran su convergencia de objetivos con ALADI, son procesos independientes de esta última, según surge de sus artículos.

C. Adoptan distintas formas de integración económica regional.

Si bien como objetivo final se proponen alcanzar un Mercado Común o una Comunidad Económica, lo cierto es que en su etapa inicial son diferentes. Unos parten como la ALADI, de una Zona de Preferencia Económica, otros lo hacen desde un Espacio Económico Común (Tratado de Integración); finalmente, algunos parten de una Unión Aduanera como el Tratado de Cartagena, el MCCA y el CARICOM.

D. Consagran distintas estructuras orgánicas y acuerdan diversas facultades a sus órganos.

E. Emplean diferentes técnicas de creación, interpretación y aplicación del derecho, así como de solución de los conflictos.

INTEGRACION ECONOMICA E IMPUESTO A LA RENTA

Mediante Decreto Ley N° 19535 del 19 de setiembre de 1972 se aprobó la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Esta norma contiene el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros, así como el Convenio Fijo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la sub-región.

Lo primero que diremos en relación a esta norma es que forma parte de lo que Bocchiardo denomina Derecho Tributario de la Integración Económica Regional.

Este tipo de norma participa de la misma naturaleza y características del Derecho a la Integración Regional, por lo que su estudio excede el marco del Derecho Internacional Tributario y del Derecho Tributario Nacional.

Su objeto es la reducción y/o eliminación de las distorsiones de carácter fiscal que separan y diferencian a los sistemas tributarios de los estados miembros.

En razón a ello, su artículo 4º establece que cuando existieren dificultades o dudas de aplicación del comercio, estos se someterán al Consejo de Política Fiscal. La norma agrega que si la intervención del Consejo no soluciona el problema, los Países Miembros podrán sujetarse a los procedimientos establecidos en la Sección D del Capítulo II del Acuerdo de Cartagena.

Puede observarse cómo en un tema netamente tributario, los Estados Miembros no pueden intervenir directamente solucionando las dificultades o aclarando las dudas que el Convenio puede generar como de ordinario lo hacen en sus tributos internos, sino que deben someterse al referido Consejo o a procedimientos establecidos en el Acuerdo de Cartagena. Se trata de una norma de carácter supra-nacional.

A continuación nos referimos al Convenio para evitar la Doble Tributación entre los países miembros.

En el presente trabajo nos referimos únicamente al Impuesto a la Renta.

Este Convenio sólo es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros respecto al Impuesto a la Renta y sobre el patrimonio.

La base jurisdiccional de este Convenio contempla como único criterio de vinculación el de la fuente.

En relación a este punto resulta ilustrativo constatar que en los distintos convenios para evitar la Doble Tributación los países en vías de desarrollo optan por el criterio de la fuente, mientras que los desarrollados escogen el criterio de la residencia.

Los países desarrollados inversores de capital, por lo general, buscan gravar los rendimientos en el lugar de la sede social de la empresa. En cambio, los países subdesarrollados perseguirán mantener los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras, dentro de su soberanía⁽⁴⁾.

Como consecuencia de haber optado por la fuente como criterio de vinculación, se señala que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieran, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, con algunas pequeñas excepciones.

Veamos como este Convenio trata a las rentas más significativas que se generan por la actividad de las personas.

A. Rentas provenientes de bienes inmuebles:

Este tipo de rentas sólo serán gravables por el País Miembro en el cual dichos bienes estén situados.

(4) Gildemeister, Alfredo, «Los Establecimientos Permanentes». PUC Fondo Editorial 1995, pág. 193.



B. Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales:

Estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro dueño de los recursos naturales.

C. Beneficios de las empresas:

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstos se hubieran efectuado.

Resulta importante referirnos a los criterios adoptados por el Convenio a efectos de precisar el concepto de «actividades empresariales» realizadas en el territorio de un País Miembro.

El Convenio considera, entre otras cosas, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

1. Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
2. Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
3. Una obra de construcción;
4. Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
5. Una agencia o local de ventas;
6. Una agencia o local de compras;
7. Un depósito, almacén o bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
8. Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
9. Un agente o representante.

Consideremos que este tipo de «actividades empresariales» constituyen en realidad establecimientos permanentes.

Reforzando la utilización de la fuente como criterio de vinculación, el Convenio precisa que cuando una empresa efec-

túa actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Asimismo, señala que si las actividades se realizan por medio de representantes o utilizando los establecimientos permanentes indicados, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieran obtenido si fuesen totalmente independientes de las empresas.

D. Regalías:

Las regalías derivadas de la utilización de intangibles en el territorio de uno de los Países Miembros serán gravadas sólo en ese País Miembro.

E. Interés de Créditos:

Los intereses provenientes de créditos sólo se gravan en el País Miembro en cuyo territorio se haya utilizado el crédito. Se presume que el crédito se utiliza en el País desde el cual se pagan los intereses.

F. Dividendos y participaciones:

Sólo se gravan en el País Miembro donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

G. Ganancias de capital:

Sólo se gravan por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, excepto:

1. Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo se gravan por el País Miembro en el cual estuviesen registrados al momento de su enajenación;
2. Títulos acciones y otros valores, que sólo serán gravados por el País Miembro en cuyo territorio se hubiesen emitido.

H. Rentas provenientes de prestación de servicios personales:

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones si-



milares, percibidas como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueron prestados. Esta norma tiene las siguientes dos excepciones:

1. Las personas que prestan servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, sólo se gravan por ese País Miembro, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
2. Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional, sólo serán gravadas por el País Miembro en cuyo territorio estuviese domiciliado el empleador.

I. Rentas obtenidas por empresas de servicio profesionales y asistencia técnica:

Sólo serán gravadas por el País Miembro en cuyo territorio se presten tales servicios.

J. Pensiones y anualidades y otras rentas periódicas semejantes:

El Convenio considera las siguientes definiciones:

Pensión: Un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos.

Anualidad: Suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

Este tipo de rentas sólo serán gravadas por el País Miembro en cuyo territorio se encuentre situada su fuente productora.

K. Ingresos derivados de actividades artísticas y de entretenimiento público:

Sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se hubiesen efectuado.

Como se puede apreciar de los 11 tipos de renta expuestos el Convenio ha adoptado la fuente como criterio de vinculación, sin embargo existen algunas excepciones que a continuación tratamos.

Nos hemos referido como excepciones a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, títulos, acciones y otros valores, a las rentas percibidas por servicios oficiales a un País Miembro y a las percibidas por tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizan tráfico internacional. Sin embargo hay un caso adicional de excepción, nos referimos a los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial. El Convenio precisa que estos beneficios sólo serán gravados por el País Miembro en que dichas empresas estuviesen domiciliadas.

DIFICULTADES IDENTIFICADAS EN LA DECISION 40 - CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

A continuación nos referiremos a las dificultades que se derivan del Convenio en mención.

En la Ponencia Nacional presentada por los doctores Luis Hernández Berenguel y Humberto Medrano Cornejo con ocasión de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Caracas, Venezuela, en relación al tema Tributación e Integración Económica, se señaló el siguiente inconveniente derivado de la Decisión 40:

El artículo 7° del Anexo I de dicha Decisión señala que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieran efectuado.



El propósito evidente de la norma es evitar la reiterada imposición del Impuesto a la Renta.

En la referida ponencia se señala con acierto que la Decisión 40 no ha solucionado con propiedad el problema de la reiterada imposición. Refiere que el simple enunciado «los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éste se hubiere efectuado», implica sólo un alivio pero no la desaparición de la imposición reiterada.

Para demostrar esta tesis desarrolla la siguiente argumentación:

- A. Una sociedad anónima constituida en el País Miembro (A) efectúa aportes al capital de una sociedad establecida en el País Miembro (B).
- B. Según el enunciado, las utilidades que genere esa inversión sólo pueden ser gravadas en (B).
- C. Asumiendo la habitual imposición a la sociedad y a los accionistas, el Fisco de (B) exigirá el tributo a la empresa constituida en (B) por la utilidad que ella produjo, pero además liquidará el tributo respecto de sus accionistas domiciliados en (A) cuando se remita a estos el saldo disponible.
- D. Sobre el beneficio recibido por la empresa de (A) el Fisco de este país no exigirá el impuesto en cabeza de la sociedad anónima inversionista. Sin embargo, la redistribución del beneficio en (A) entre los accionistas de la empresa inversionista dará lugar a una nueva aplicación del tributo.

De lo expuesto se puede afirmar que el enunciado de la Decisión 40 no impide la reiterada imposición.

Se puede observar, que la Decisión 40 solamente ha definido qué empresas tienen derecho a gravar los beneficios resultantes de ac-

tividades empresariales. Sin embargo, no ha considerado ni el caso de la distribución de dividendos a los accionistas domiciliados en otro País Miembro, ni la redistribución de los dividendos al interior del país que percibe los dividendos en mención.

El problema de la reiterada imposición subsiste y obviamente, distorsiones de esta naturaleza alejan la inversión.

La ponencia en mención propone como solución a la reiterada imposición que, cuando el inversionista es una persona jurídica, los beneficios obtenidos en un país sólo deben estar gravados por éste, por lo que debe excluirse del tributo a la redistribución -de esa misma ganancia- que se produzca en el país del domicilio de la empresa inversionista.

Propone -a efecto de solucionar el problema de identificar qué parte de la distribución de los dividendos de la empresa domiciliada en (A) corresponde a los obtenidos de la empresa ubicada en el país (B)- el procedimiento mediante el cual la Ley contenga la presunción que establezca que en la distribución de beneficios los primeros montos correspondan a la renta derivada de la inversión en el exterior; esto es, que las primeras sumas a entregar a los accionistas constituyen -en rigor- una redistribución de las ganancias recibidas del exterior. El procedimiento señala que el tributo pagado en el país (B) obviamente no puede tener la naturaleza de crédito frente al tributo por pagar en el país del domicilio de la empresa inversionista.

Compartimos el criterio adoptado por estos autores, efectivamente la Decisión 40 ha dejado latente el problema de la reiterada imposición. Sin embargo, creemos que la solución a este problema puede lograrse con una fórmula alternativa.

Nos explicamos:

Resulta claro que el artículo 7° del Anexo I de la Decisión 40 se ha limitado a señalar que

los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravados por el país miembro donde ésta se hubiere efectuado.

Por otro lado, el artículo 11º de esta misma norma enuncia que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde la empresa que los distribuye estuviera domiciliada.

La primera conclusión que fluye de estas dos normas es que la propia Decisión 40 ha adoptado un criterio de doble imposición frente a una misma renta.

El Fisco de (B) exige el tributo a la empresa constituida en (B) por la utilidad que ella produjo, luego liquida el tributo respecto de sus accionistas domiciliados en (A) cuando se remite a estos el saldo disponible. Se grava una misma renta dos veces, una en cabeza de la sociedad y otra en cabeza de los accionistas, pero siempre sobre la misma renta.

La doble o múltiple imposición en realidad no está prohibida por la Ley. Se trata simplemente de la adopción de una determinada Política Tributaria. Sin embargo, no significa que se trate de una opción sana sino que configura lo que el Dr. Medrano Comejo⁽⁵⁾ califica como una situación jurídicamente «patológica» que sólo puede ser eliminada mediante la celebración de tratados internacionales.

Este esquema de doble imposición a una misma renta ha sido de uso generalizado en la mayoría de los países latinoamericanos, las explicaciones que se han dado para justificarla son múltiples, tal vez la más convincente resulta ser aquélla que sostiene que no se trata de doble imposición porque una cosa es gravar a la sociedad por las utilidades que ella produjo, y otra muy distinta gravar a los accionistas por los dividendos que obtienen.

Según esta explicación desde que los beneficiarios de la renta son entidades distintas -empresa por un lado e inversionista por el otro- no cabe hablar de la misma renta sino de rentas de distinta naturaleza que son gravadas de forma independiente; por lo que mal se podría hablar de una doble imposición.

Consideramos que esta opinión tiene un respetable sustento jurídico. En efecto, nadie puede discutir que los beneficiarios de la renta son dos entidades distintas e independientes; sin embargo en términos económicos y reales, se trata de la misma renta, por lo que independientemente del hecho de que existan dos entidades independientes que la perciban, no queda soslayado el hecho que se configure una doble imposición frente a un mismo beneficio.

Si la empresa ya tributó por sus utilidades no resulta coherente que los accionistas vuelvan a tributar sobre esas mismas utilidades.

¿Se puede hablar en realidad de que el hecho que se distribuyan las utilidades a los accionistas implica la generación de nuevas rentas frente a las cuales el Fisco tiene derecho a gravarlos?

Los mecanismos ensayados de Crédito por Dividendos como consecuencia de la incorporación de dividendos a la renta global de las personas naturales, como fórmula para atenuar la doble imposición, han demostrado ser poco eficaces por la complejidad de su cálculo y sólo han significado una solución parcial del problema.

NUESTRAS PROPUESTAS PARA TRATAR DE ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

A. Creemos que la solución pasa por armonizar las distintas Políticas Tributarias de

(5) Medrano Comejo, Humberto. Prólogo en «Los Establecimientos Permanentes», de Alfredo Gildemeister R.H. Pág. 19, PUC - Fondo Editorial 1995.



los Países Miembros, de tal modo que comprendiendo que el reto fundamental pasa hoy por captar la mayor cantidad y calidad de inversión extranjera, debe apuntarse a esa dirección.

Una fórmula ensayada en ese sentido y que ha dado resultados positivos la encontramos en la legislación peruana del Impuesto a la Renta a partir del ejercicio gravable 1994.

En el Perú, a partir de ese año, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no constituye renta gravable.

El adoptar esta fórmula lejos de significar una baja en la recaudación, ha contribuido a incentivar la inversión extranjera, no en vano nuestro país en la actualidad y gracias al apoyo de otras normas en el mismo sentido se ha convertido en uno de los países más atractivos para las inversiones. Por otro lado, la recaudación tributaria en los últimos seis años se viene incrementando de manera notable, hemos pasado de una recaudación del 5% del PBI en 1991 al 14% aproximadamente para 1995 y se espera incrementar aún más la recaudación en los próximos años, aspirando legítimamente a estar en los niveles de recaudación de los países desarrollados.

La decisión de excluir a los dividendos y a cualquier otra forma de distribución de utilidades del concepto de renta gravable, ha sido un verdadero acierto, y si en el Perú ha dado tan buenos resultados, consideramos que lo mismo debería ocurrir con el resto de los Países Miembros.

En razón a ello, nuestra propuesta sugiere la derogación del artículo 11° del Anexo

I de la Decisión 40 y en sustitución señalar que los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades no constituye renta gravable en ningún País Miembro.

Esta propuesta conlleva la necesaria sugerencia de armonización de Políticas Tributarias en todos los Países Miembros a efecto de incorporar en sus respectivas legislaciones una norma en este sentido.

Pensamos que de esta manera se llegaría a una solución sencilla y directa al problema de la reiterada imposición por cuanto solamente las rentas de las empresas serán gravadas una vez en atención a la fuente como criterio de vinculación.

B. Otro elemento necesario a introducir en la Política Tributaria de los Países Miembros y vinculado a la propuesta anterior está en relación a los criterios de vinculación contenidos sus Leyes del Impuesto a la Renta.

La problemática de los Países Latinoamericanos es común, siendo nuestros problemas comunes debemos buscar soluciones comunes.

En este sentido, queremos referirnos a la propuesta planteada por el Dr. Humberto Medrano⁽⁶⁾ para la modificación de la base jurisdiccional del Impuesto a la Renta en el Perú, a efecto de establecer como único criterio de vinculación el de la fuente, de tal manera que las personas domiciliadas no estarían obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera.

Esta propuesta considera que la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú utiliza dos criterios de vinculación; de un lado las personas domiciliadas están obligadas a

(6) Medrano Cornejo, Humberto, «Una Propuesta para la Modificación de la Base Jurisdiccional». Revista Análisis Tributario, Vol. IX, N° 100.



pagar el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente mundial, y por el otro, los no domiciliados sólo están obligados a pagar el impuesto por sus rentas de fuente peruana.

La propuesta -repetimos- busca que las personas domiciliadas en el Perú sólo tributen por sus rentas de fuente peruana.

Esta propuesta se sustenta en los siguientes argumentos:

1. La Administración Tributaria del Perú está imposibilitada materialmente de comprobar la existencia de renta de fuente extranjera percibida por personas domiciliadas en el Perú.

En el Perú pocos declaran sus rentas de fuente extranjera, y frente a quienes cumplen con ese deber el Estado no tiene la capacidad de verificar los montos declarados.

2. En el Perú, desde 1980, existe una regla que permite a las personas domiciliadas que cuentan con recursos en el exterior a internarlos libre del Impuesto a la Renta y sin necesidad de dar explicaciones sobre su origen.

La existencia de una regla de esta naturaleza evidencia que la norma vigente sobre base jurisdiccional carece de eficacia, pues el legislador se ha visto obligado a otorgar una suerte de amnistía permanente para quienes repatrian sus fondos.

3. La propuesta contribuiría a mayor generación de renta de fuente peruana que sí estaría sujeta al tributo en el Perú.

En efecto, si los inversionistas toman conocimiento de que sólo se encuentran gravadas las rentas de fuente peruana

numerosas empresas extranjeras decidirían constituir en el Perú sociedades para actuar única y exclusivamente en el exterior, de manera tal que el impuesto -en caso de existir- sólo sería exigible en el extranjero. Sin embargo, esa empresa requerirá de una serie de recursos humanos y de servicios internos que generarían un importante flujo económico y la producción de venta que quedaría sujeta a la obligación de tributar.

4. Para evitar que la propuesta devengue en un fácil medio para la evasión, los domiciliados deberían continuar sujetos al tributo por su renta de fuente mundial, cuando ella se origine en el trabajo personal.

Consideramos que las dificultades de fiscalización a las rentas de fuente extranjera no son privativas de la Administración Tributaria peruana, por el contrario las mismas dificultades las tienen las Administraciones Tributarias del resto de los Países Miembros.

Por lo que sería aconsejable llevar adelante una Política de Armonización Fiscal en este sentido y establecer en todas las legislaciones internas de los Países Miembros como criterio único de vinculación el de la fuente, de tal manera que las personas domiciliadas en alguno de los Países Miembros no estén obligados a tributar por sus rentas de fuente extranjera.

Se lograría según expone el Dr. Medrano, atraer aún más la inversión, contribuir al crecimiento del flujo económico que a la larga se traduciría en una mayor recaudación del Impuesto a la Renta y sería un buen inicio -sin posibilidad de riesgo en relación a la recaudación- para la armonización del Impuesto a la Renta.

Lima, Junio de 1996.

