

# ***El método de imputación para evitar la doble imposición en el CDI modelo OCDE frente a la ley del Impuesto a la Renta a propósito de la limitación temporal contenida en la legislación interna***

**CARLOS BASSALLO RAMOS<sup>(\*)</sup>**

## **I. INTRODUCCIÓN**

El propósito y objetivo inherente en un CDI es evitar la doble imposición. Para esto, en los CDIs se utilizan, generalmente combinados, varios métodos para lograr dicho objetivo.

El método de exención es quizá el más ordinario o normal, pues supone la atribución de potestad tributaria a uno de los estados contratantes para gravar determinadas rentas, en perjuicio del otro estado, con lo cual se podría decir que el objetivo de evitar la doble imposición logra asegurarse.

No obstante, existen rentas que de acuerdo a los CDIs se pueden gravar en ambos estados contratantes, y cuando ello sucede, estamos ante el supuesto de tributación compartida, caso en el cual, los CDIs que siguen el Modelo OCDE recogen en sus cláusulas otros métodos para evitar la doble imposición, como por ejemplo, el de imputación de créditos, con exigencias y condiciones particulares, como se analiza más adelante.

A la par, no es raro que en las legislaciones internas de la mayoría de países existan regulaciones destinadas a evitar la doble imposición, de manera que son o constituyen una suerte de mecanismo unilateral para lograr dicha finalidad, tal es el caso del inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta que recoge también el crédito por rentas de fuente extranjera, norma que tiene exigencias y condiciones peculiares, que no necesariamente se coligen con las del CDI.

---

<sup>(\*)</sup> Abogado. Asociado Senior de Grellaud y Luque, Abogados, firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International, una cooperativa suiza. Con la colaboración de Sol de Maria Soto Bendezú, Abogada Asistente de Grellaud y Luque Abogados.

En ese escenario, es que notamos una colisión entre la regulación del crédito reconocido por la Ley de Impuesto a la Renta y el que proponen los CDIs Modelo OCDE, específicamente en cuanto al límite temporal señalado en la Ley de Impuesto a la Renta para la aplicación del crédito por rentas de fuente extranjera, limitación que no se encuentra en los CDIs, de modo que nuestro análisis se centrará en el estudio de ambas disposiciones, buscando una interpretación que no desvirtúe la intención de los CDIs, como es la de eliminar la doble imposición.

Asimismo, evaluaremos una posible inconstitucionalidad de la referida disposición interna, en caso se pretenda aplicar ésta en perjuicio de la cláusula contenida en los CDIs, que no recoge limitación temporal para la aplicación del crédito por Impuesto a la Renta (en adelante “IR”) pagado en el otro estado contratante.

Desde ya, hacemos la salvedad que a lo largo de este trabajo nos vamos a referir al CDI celebrado entre el Perú y Chile, y señalaremos supuestos de hecho en virtud de empresas residentes en ambos países, no obstante, el análisis, comentario y conclusiones son también de aplicación al CDI celebrado entre el Perú y Canadá, el cual tiene la misma estructura pues sigue el Modelo OCDE.

## II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y NORMATIVA VIGENTE

Con fines didácticos plantearemos un caso para ponerle marco a la problemática detectada: una empresa domiciliada en el Perú obtiene beneficios empresariales en Chile a través de un EP en este país. A la luz de lo dispuesto en el artículo 7º del CDI entre Perú y Chile, ambos países tienen la potestad de gravar dichas rentas; en Chile, sobre los beneficios imputables directamente a dicho EP, mientras que en el Perú, tales rentas se sumaran a las rentas de fuente peruana y serán gravadas en conjunto. En este supuesto, resulta de aplicación el artículo 23º del CDI que permite la aplicación de un crédito contra el IR peruano por el IR pagado en Chile. ¿Qué sucede si en dicho ejercicio no se determina IR en el Perú o si el crédito por aplicar es mayor al IR peruano? ¿Se puede compensar el crédito no aplicado en ejercicios futuros?<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Oscar Picón González se hace la siguiente pregunta al cuestionar algunos vacíos en el tratamiento del mecanismo unilateral contenido en la Ley del Impuesto a la Renta para evitar la doble imposición: ¿Cómo aplicar este crédito cuando existe adicionalmente un convenio de doble imposición?, lamentablemente no la responde por avocarse a otro tema, pero es nuestra intención hacerlo. Picón González, Oscar. “Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional: Rentas Empresariales”, en “Revista Peruana de Derecho Empresarial”. N° 61. Año XXI. Lima Mayo de 2006. página 155.

El tratamiento que otorga el Perú al IR pagado en el extranjero por las rentas de fuente extranjera, consiste en permitir su acreditación contra el IR a pagar por las rentas de fuente peruana, pero con grandes limitaciones.

En efecto, el inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

*“Los contribuyentes, obligados o no a presentar las declaraciones a las que se refiere el artículo 79º, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:*

*(...)*

- e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en exterior. **El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna**”. (El énfasis es nuestro).*

Conforme a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta, se podrá deducir del IR a pagar en el Perú, el IR abonado en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la Ley de Impuesto a la Renta, con dos limitaciones: i) que el crédito no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero; y ii) que dicho crédito tampoco exceda del impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Como se aprecia, agrega la norma que en caso existiera un remanente, éste no podrá compensarse en ejercicios futuros, ni dará derecho a devolución alguna.

Esto significa que si bien nuestra normativa interna, reconoce el pago efectuado en el extranjero, en aras de no perder recaudación, ha establecido limitaciones de orden cuantitativo y temporal, con lo cual tenemos que el derecho reconocido para acreditar el IR pagado en el exterior es un derecho bastante restringido.

Frente a lo anterior, tenemos el artículo 23º del CDI celebrado entre Perú y Chile, que entre otros métodos para evitar la doble imposición, contempla el de imputación de créditos por el impuesto pagado en el otro estado contratante. Si bien es cierto que contiene una limitación cuantitativa, lo es también que no contiene limitación temporal para su acreditación co-

ntra el IR del país de residencia, por ejemplo, el Perú.

Consideremos ahora que los CDIs son instrumentos internacionales celebrados entre dos países que, bajo ciertas reglas, condiciones o limitaciones, acuerdan distribuirse la potestad de gravar una determinada renta, e incluso, de gravarla de manera compartida; y que de allí en adelante, lo que rige como norma aplicable es la legislación interna de cada país. En otras palabras, el CDI contiene un marco general de atribución de potestades impositivas a los países, así como de derechos y obligaciones para administrados y administradores, que para ponerla en práctica deben analizar la normativa interna de cada país, y ceñirse a dichas reglas pues los CDIs de ordinario no tienen regulación específica para la determinación, declaración y pago del IR.

Al respecto, Chiarella Privatte<sup>2</sup> apunta que *“Como es fácil advertir, el objetivo principal que busca un CDI es la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional, lo cual se obtiene a través del reparto o distribución de la competencia fiscal de cada Estado contratante y la aplicación de algunos métodos desarrollados para tal efecto”*.

Tenemos entonces que, si el CDI otorga potestad a ambos países, y permite la aplicación de un crédito en el Perú por el IR pagado en Chile, al no mencionar nada el CDI firmado con Chile sobre alguna limitación temporal a la aplicación de dicho crédito, podría entenderse que resulta de aplicación la Ley de Impuesto a la Renta en el extremo que sí establece esa limitación temporal sobre ese tipo de créditos por IR pagado en el exterior derivado de rentas de fuente extranjera.

En ese contexto, es evidente que las limitaciones establecidas por nuestra norma impositiva estaría generando una doble imposición al impedir que el remanente del impuesto pagado en el extranjero<sup>3</sup> y no aplicado contra el IR en Perú no se pueda ni compensar en ejercicios futuros ni solicitar su devolución; generando de esta forma una doble afectación a una misma renta, tanto por el país de la fuente como por el país de residencia o domicilio.

Nuestro cuestionamiento se enfatiza además, porque el CDI celebrado

---

<sup>2</sup> Chiarella Privatte, José Francisco. “Aproximación a los Convenios para evitar la Doble Imposición - CDI”, en “Materiales de Enseñanza IFA - Grupo Peruano. Resumen Ejecutivo del Curso Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria”. Lima Noviembre de 2007, página 5.

<sup>3</sup> Incluso de la totalidad del IR pagado en Chile si en el ejercicio de su pago el resultado obtenido en el Perú es negativo. De esta manera, habiendo obtenido pérdida en el Perú, cualquier impuesto pagado en Chile no podría acreditarse en el Perú ni en dicho ejercicio ni en los futuros, perdiéndose dicho crédito.

entre el Perú y Chile, no establece ninguna limitación para la acreditación del IR pagado en dicho país contra el IR a pagar en Perú; simplemente autoriza su acreditación con una limitación cuantitativa.

Surge entonces una interrogante de vital importancia: ¿Cuál es la norma que debe aplicarse, el inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta (con su restricción temporal) o el artículo 23º del CDI, sin dicha restricción?

A efecto de realizar el análisis y el planteamiento de nuestras conclusiones y recomendaciones, tomaremos en cuenta: a) el CDI entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación al IR y al Patrimonio,<sup>4</sup> b) la Constitución Política del Perú, y c) la Ley de Impuesto a la Renta del Perú.

### III. ANÁLISIS

El desarrollo de nuestro análisis, empezará con una breve descripción de los métodos para evitar la doble tributación, tanto en la legislación interna como a nivel bilateral, continuando con una evaluación de la relación existente entre lo dispuesto por la ley interna y la aplicación del CDI, a fin de determinar cuál sería la norma a ser aplicada, al existir una evidente discordancia entre la ley interna y el CDI; para concluir con un análisis de la posible confiscatoriedad atribuible al inciso e) artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta.

#### 1. Métodos para evitar la doble imposición Bilateral o Multilaterales

A fin de analizar el método para evitar la doble imposición de rentas previsto en el CDI, previamente debe señalarse que de manera general la doctrina ha reconocido hasta cuatro métodos para evitar la doble tributación:<sup>5</sup>

A. Método de Exención: en virtud de este método se declaran exentas de impuestos nacionales las rentas obtenidas en el extranjero; siendo que el Estado de residencia renuncia a someter a imposición todas las

---

<sup>4</sup> Aprobado con fecha 11 de diciembre de 2002 mediante Resolución Legislativa Nº 27905 y ratificado el 16 de enero de 2003 mediante Decreto Supremo Nº 005-2003-RE. Convenio aplicable desde el 1 de Enero de 2004.

<sup>5</sup> Tal como lo señala autorizada doctrina que resume y cita Karina Montestruque Rosas. Montestruque Rosas, Karina. “Los Métodos para Evitar la Doble Imposición en los Convenios suscritos por el Perú”, en “Revista Análisis Tributario”, Lima Junio de 2005, página 14.

rentas generadas fuera de su territorio, gravándose éstas solamente en uno de los Estados contratantes (el Estado de la fuente).

El presente método admite dos modalidades:

- a) **Exención íntegra:** La renuncia del Estado de residencia a cualquier forma de imposición sobre las rentas percibidas por el contribuyente en el Estado de la fuente, sin considerarlas a ningún efecto impositivo.
  - b) **Exención con progresividad:** El Estado de la residencia declara las rentas obtenidas en el Estado de la fuente exentas de tributación; sin embargo las computa a efectos de calcular la tasa aplicable según la escala respectiva, quedando claro que la tasa determinada para dicho fin se aplicará sólo sobre las rentas que el contribuyente obtenga en el Estado de residencia.
- B. **Método de Imputación:** por este método el Estado de residencia calcula el impuesto basándose en el importe total de las rentas del contribuyente, incluyendo las que provienen del Estado de la fuente, que con arreglo del acuerdo entre ambos Estados, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, (pero sin incluir las rentas que pueden someterse a imposición sólo en el Estado de la fuente). El Estado de residencia deduce del impuesto que se le adeuda el impuesto que ha sido pagado en el Estado de la fuente. En consecuencia, consiste en la concesión de un crédito fiscal por el impuesto pagado en el extranjero.

Este método admite dos modalidades:

- a) **Imputación integral:** en la que el Estado de residencia permite deducir la totalidad del impuesto satisfecho previamente por el contribuyente en el Estado de la fuente.
  - b) **Imputación parcial:** en la que el Estado de residencia deduce el impuesto previamente satisfecho, pero hasta el límite máximo de lo que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en dicho Estado. Siendo que la deducción del impuesto extranjero está limitada a la cantidad resultante de aplicar la tasa vigente de gravamen del Estado de residencia a las rentas obtenidas en el otro Estado.
- C. **Método de Deducción:** consiste en la deducción como gasto en la base imponible de los impuestos pagados sobre rentas obtenidas en el extranjero.
- D. **Método de Reducción:** supone la aplicación de una tasa de gravamen

---

reducida para las rentas extranjeras

Como se sabe, el método natural u ordinario que recogen los CDIs para evitar la doble imposición es el de exención, hecho que supone atribuir la potestad de gravar una determinada renta a un solo país. No obstante, para determinadas rentas estos CDIs también pueden establecer la tributación compartida (en algunos casos con limitaciones, como en la tasa aplicable por ejemplo), es decir, atribuyen potestad tributaria a ambos países.

Es en estos casos que toman relevancia los otros 3 métodos expuestos (imputación, deducción y reducción), pues como se ha señalado, la finalidad del CDI no es que se tribute en los dos países, sino evitar la doble imposición, de modo que la renta deberá ser gravada de manera especial o el impuesto pagado en uno de los estados siempre deberá ser utilizado como crédito o gasto para la determinación del impuesto en el otro estado.

El CDI celebrado entre el Perú y Chile ha recogido dos métodos. Al respecto, el artículo 23º del referido CDI establece lo siguiente:

*“Eliminación de la Doble Imposición:*

*(...)*

*2 En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:*

- a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile.*
- b) Cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en el Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente”.*

Así, cuando el CDI no ha establecido de manera excluyente la potestad tributaria para uno de los Estados contratantes, y permite una tributación compartida en algunos casos, como el planteado, observamos que, en el caso del Perú, se recoge los siguientes métodos para eliminar la doble

imposición que se estaría generando producto de dicha imposición compartida:

- a) **Método de Imputación Parcial:** el impuesto chileno pagado por las rentas gravadas de acuerdo a la legislación chilena, podrá utilizarse como crédito contra el IR por pagar. No obstante, el crédito no podrá exceder, en ningún caso, el impuesto que correspondería aplicar en el Perú si las rentas se hubieran gravado en el país. Nótese que el CDI en este caso no establece limitación temporal, como sí lo hace respecto del monto por aplicar como crédito, signo distinto en los CDIs que siguen el MCOCDE.
- b) **Método de Exención con Progresividad:** cuando por aplicación del CDI resulte que una renta está exenta de gravamen en el país, ésta podrá considerarse a efectos de calcular el importe del impuesto (tasa) sobre las demás rentas.

Siendo que las rentas de la Empresa de nuestro ejemplo materia de análisis, son catalogadas como beneficios empresariales, y que para éstos el CDI ha establecido en su artículo 7º que tales beneficios deben someterse a imposición en el Estado de Residencia, excepto cuando se realice por medio de un establecimiento permanente en cuyo caso adicionalmente se podrá someter en el Estado de la fuente,<sup>6</sup> de la lectura conjunta de este artículo con el artículo 23º del CDI, se observa que, en estricto, se ha optado por el Método de Imputación, al decidir gravar la renta y no declararla exenta, y a la vez permitir la imputación del IR pagado en Chile como crédito en el Perú.

Como se mencionó, el Método de Imputación se caracteriza por eliminar la doble imposición a partir de una acreditación del impuesto pagado en el otro Estado. Lo que significa que siendo consideradas parte de la base imponible del impuesto que correspondería pagar en Perú, una vez determinado dicho impuesto, procede a aplicarse contra éste a manera de un crédito fiscal por el impuesto pagado en Chile.

Debe tenerse presente que bajo el método de imputación ninguno de los Estados renuncia a la imposición, esto es, las rentas van a estar gravadas en ambos estados. No obstante, el Estado de residencia incluye en la base

---

<sup>6</sup> “Artículo 7 Beneficios Empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición de ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. 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 pueden atribuirse a ese establecimiento permanente”.

imponible las rentas procedentes del Estado de la fuente, deduciendo total o parcialmente el impuesto previamente pagado en éste.

Sin embargo, el CDI no menciona qué debe hacerse con el impuesto pagado en Chile y no utilizado como crédito contra el IR peruano en un determinado ejercicio. En efecto, no ha señalado expresamente si se puede arrastrar para su compensación contra períodos futuros o se puede solicitar su devolución; pero tampoco ha negado dicha posibilidad, situación analizada más adelante.

## 2. Método para evitar la doble imposición en la Legislación Interna Peruana

Los métodos para evitar la doble imposición a nivel bilateral o multilateral, coexisten con los mecanismos unilaterales, los mismos que están recogidos en la legislación peruana del IR. Con el objetivo de evitar la doble imposición, el inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta ha establecido la aplicación del IR pagado en el exterior a manera de un crédito.

Debemos hacer hincapié que éste método para evitar la doble imposición es anterior a la existencia del CDI con Chile.

### Aplicación del crédito pagado en el exterior según la Ley de Impuesto a la Renta del Perú

El inciso e) artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta señala que:

*“Los contribuyentes, obligados o no a presentar las declaraciones a las que se refiere el artículo 79º, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:*

*(...)*

- e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en exterior. **El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna**”. (El énfasis es nuestro).*

Como observamos y explicamos preliminarmente, la Ley de Impuesto a la Renta establece una limitación temporal para la aplicación del impuesto pagado en el exterior contra el IR peruano, ya que si por alguna razón, no es posible utilizar dicho crédito durante el ejercicio de su generación, no

sería posible arrastrar el mismo en ejercicios siguientes, ni sería posible su devolución, por lo que en dicho contexto el crédito se perdería en forma irreparable.

Tal situación alcanzaría al IR chileno pagado, el cual puede ser utilizado como crédito contra el IR peruano, ya que estamos ante un IR abonado en el exterior por rentas de fuente extranjera gravadas de un sujeto domiciliado en el país, salvo que se logre fundamentar con claridad y contundencia, que la disposición contenida en la Ley de Impuesto a la Renta no resulta de aplicación frente al CDI.

### **3. La aplicación prevalente de los tratados sobre las leyes internas**

La Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante, la Constitución), a diferencia de su similar de 1979, no resuelve la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas o viceversa en caso se presenten situaciones de conflicto entre ambos dispositivos, lo que ha generado una gran discusión en doctrina a fin de resolver esta controversia. Ello, no obstante, que la Carta Magna sí establece la incorporación de los tratados al derecho interno, al señalar en su artículo 55º que *“Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”*.

Al respecto, Bernales Ballesteros al comentar dicho artículo señala *“(…) recoge el principio de incorporación de los tratados al derecho interno, de manera tal que una vez debidamente celebrados, ingresan a la normatividad jurídica general, con el rango correspondiente a la función con la que fue aprobado: si la aprobación proviene del Congreso tendrá rango de ley y si viene del Ejecutivo tendrá rango de Decreto Supremo”*.<sup>7,8</sup>

Por su parte, Landa Arroyo señala, entre otras, la tesis de rango supralegal, según la cual se *“busca armonizar el derecho interno con el derecho internacional; subordinando la interpretación de la ley nacional a los tratados. Es decir que, el ámbito o espacio propio del derecho y la jurisdicción basados en la ley se subordinan a los tratados y sentencia internacionales. En función de lo cual se establece una integración esencial entre el derecho internacional y el derecho nacional -infraconstitucional- en la medida que al regular una misma materia por el principio de jerarquía, el tratado prevalece sobre la ley”*.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Bernales Ballesteros, Enrique. “La Constitución de 1993. Análisis Comparado”. Editora Rao S.R.L, 5ta edición, Lima 1999, página 352.

<sup>8</sup> En el caso del Convenio, el mismo fue aprobado por el Congreso mediante Resolución Legislativa Nº 27905, por lo que bajo la tesis del mencionado autor el Convenio tiene rango de ley.

<sup>9</sup> Landa Arroyo, César. “La aplicación de los tratados internacionales en el derecho

Por otro lado, el mencionado autor trata la tesis del rango legal, señalando que *“Ahora bien, como los tratados internacionales aprobados y ratificados forman parte del derecho nacional, según el artículo 55º de la Constitución, las colisiones entre los tratados y las leyes nacionales, se resolverían no por el principio de jerarquía, dado que el tratado y la ley comportan el mismo rango legal, sino por los principios de competencia o de prevalencia de la norma especial sobre la general y de la norma posterior sobre la anterior”*.

Asimismo es importante destacar la posición del Tribunal Fiscal. En base a criterios establecidos por diversas salas de la Corte Suprema de Justicia,<sup>10</sup> dicho Tribunal en reiteradas resoluciones emitidas por su Sala de Aduanas, incluso a través de precedentes de observancia obligatoria,<sup>11</sup> se ha pronunciado en el sentido que un tratado internacional no puede ser desconocido por el Estado alegando disposiciones internas, en base a lo dispuesto por los principios del Pacta Sunt Servanda y Primacía del Derecho Internacional.

En efecto, respecto del principio del Pacta Sunt Servanda, se señala que el mismo prescribe la obligatoriedad de los tratados, recogiendo lo dispuesto en la Convención de Viena de 1969 y según la cual al regular el derecho interno y la observancia de los tratados, prescribe exactamente que *“una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”*.

---

interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos”. El autor señala además que el Tribunal Constitucional ha recogido la tesis legal, concretamente en el pronunciamiento contenido en la Sentencia recaída en el Expediente Nº 1277-99-AC/TC, sin dejar de señalar lo rigidez de dicha posición ante lo afirmado en la doctrina e incluso jurisprudencia que reconoce a los tratados en una posición prevalente respecto de la ley. El citado artículo se puede encontrar en la siguiente dirección en Internet:

[http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/La\\_aplic\\_tratados\\_internac.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/La_aplic_tratados_internac.htm)

<sup>10</sup> Sentencia de fecha 19 de octubre de 2000 emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia y Sentencia de fecha 20 de septiembre de 2001 emitida por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia.

<sup>11</sup> RTF Nº 03041-A-2004, publicada en el diario oficial “El Peruano” con fecha 28 de mayo de 2004, sentando el siguiente precedente: “Durante la vigencia de la Constitución de 1993, el Decreto Supremo Nº 016-91-AG (dictado con fuerza de ley y cuya vigencia fue restituida mediante el Decreto Ley Nº 25528 de fecha 6 de junio de 1992) no modificó las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificador del Convenio Peruano Colombiano de 1938, aprobado mediante Resolución Legislativa Nº 23254”. Otras resoluciones con similar criterio: RTF Nº 07499-A-2004 de fecha 30 de septiembre de 2004, 06476-A-2004 de fecha 31 de agosto de 2004, 03345-A-2004 de fecha 25 de mayo de 2004, 03680-A-2004 de fecha 28 de mayo de 2004, entre otras.

Asimismo, el citado Tribunal señala que el principio del derecho internacional sobre el derecho interno implica que un Estado “...no puede invocar las disposiciones de su derecho interno para disculpar la falta de cumplimiento de sus obligaciones internacionales, para escapar a las consecuencias de ella; es decir, no puede unilateralmente modificar los términos convenidos”. Agrega que ello no implica que los tratados tengan efectos derogatorios sobre las leyes internas que se le opongan, sino solamente que las deja inaplicables a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado.<sup>12</sup>

De lo expuesto, se observa una posición prevalente consistente en que, en caso de conflicto, prevalece la aplicación del tratado sobre lo dispuesto en las leyes internas, sea que se recoja la hipótesis legal o supralegal de los tratados a fin de determinar su jerarquía en el sistema de fuentes del derecho peruano.

#### **4. La aplicación del CDI sobre lo dispuesto en la Ley de Impuesto a la Renta**

La Ley de Impuesto a la Renta opera bajo el método de crédito ordinario, estableciendo en el literal e) de su artículo 88º que el impuesto a ser usado como crédito no debe exceder del importe que resulta de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero.

Esto es, el impuesto extranjero que se use como crédito no puede exceder del IR que corresponda abonar por las rentas de fuente extranjera en el Perú, por lo que el límite del IR extranjero a acreditarse, es la cantidad que resulta de aplicar la tasa efectiva del IR peruano que grava al contribuyente, a sus rentas de fuente extranjera. Nótese que el exceso del Impuesto pagado en el exterior que quede sin acreditar no puede ser compensado en otros ejercicios ni recuperado vía devolución, siendo evidente que la ley peruana, disposición interna, busca no disminuir el IR que grava rentas de fuente peruana.

No obstante, la Ley de Impuesto a la Renta genera un resultado conflictivo si lo contraponemos con lo dispuesto por el CDI, ya que éste, como ya

---

<sup>12</sup> Cecilia Delgado Ratto señala que “... todo CDI tiene una doble vertiente jurídica: de un lado, son auténticos tratados internacionales por los que los Estados limitan el alcance de su respectiva soberanía fiscal con el fin de evitar o reducir la doble imposición de sus residentes; y de otro lado, constituyen también una norma incorporada al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los estados contratantes”. Delgado Ratto, Cecilia. “Reflexiones Generales en torno al problema de la Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, en “Revista Derecho y Sociedad. N° 24”. PUCP, Lima julio de 2005, página 48.

indicamos, no establece limitación temporal<sup>13</sup> alguna para la utilización del impuesto pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena.

En ese contexto, tomando en cuenta lo señalado por destacados juristas, y asumiendo la prevalencia del CDI sobre la legislación interna,<sup>14</sup> podemos sostener que no correspondería que el IR no acreditado en un ejercicio se pierda, sino que éste puede ser utilizado en los ejercicios siguientes hasta agotarlos en su totalidad.<sup>15</sup> Debe ponerse énfasis en el hecho que el artículo 23º del CDI sí establece un límite cuantitativo, que como se explicó impide la acreditación de la totalidad del impuesto pagado en Chile.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que la norma contenida en el actual inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta data de fecha anterior a la aprobación del CDI en diciembre de 2002.

En tal sentido, podemos concluir que la regulación contenida en la Ley de Impuesto a la Renta es un mecanismo unilateral creado con el fin de evitar la doble imposición cuando el Perú no había incursionando en la celebra-

---

<sup>13</sup> Ello sin perjuicio que el Convenio sí establezca un límite cuantitativo: “El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile”.

<sup>14</sup> Ello debido a que:

Como dijéramos, sea que respecto de la jerarquía de los tratados en el ordenamiento peruano se acoja la tesis legal o supralegal, la doctrina, la jurisprudencia de la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal, han preferido la aplicación de los tratados, en base a principios tales como el Pacta Sunt Servanda o el de la Primacía del Derecho Internacional.

Adicionalmente, aún en el caso que se considere una igual fuerza vinculante entre el Convenio y la Ley del Impuesto a la Renta, por un criterio de especialidad prima también lo dispuesto en el Convenio, ya que este último justamente tiene como finalidad evitar la doble imposición fiscal a través de la aplicación del IR sobre las rentas exigibles por los Estados contratantes, esto es, Perú y Chile. A esto se suma, que el Convenio representa un mecanismo bilateral, pactado entre dos Estados, a fin de evitar la doble imposición del IR, a diferencia de las disposiciones dispuestas en la Ley del Impuesto a la Renta, que al ser una norma interna que rige en el Perú, estaríamos sin duda ante un mecanismo unilateral para el mismo fin no aplicable en presencia del mecanismo bilateral, sea por lógica, criterio jurídico o la naturaleza subsidiaria de dicha disposición.

<sup>15</sup> El párrafo 66 de los Comentarios al artículo 23 A y 23B del CDI Modelo OCDE señala que “... se observará que algunos Estados aplican el método de crédito de manera muy liberal. Ciertos Estados examinan igualmente, o incluso ya han admitido, la posibilidad de trasladar a otros ejercicios la imputación de impuestos no realizada en su momento. Los Estados contratantes son totalmente libres de modificar el Artículo, en el curso de sus negociaciones bilaterales ...”. Instituto de Estudios Fiscales - OCDE. “Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio. Versión abreviada”. Madrid Julio de 2005, página 303.

ción de CDIs.<sup>16</sup>

A mayor abundamiento, podemos señalar que el Estado Peruano consciente de la sobre afectación que se estaría ocasionando a los contribuyentes producto de la doble imposición,<sup>17</sup> no sólo creó el mencionado mecanismo unilateral sino que con la aprobación del CDI buscó dar un tratamiento diferente al ya existente en la legislación interna, poniendo al contribuyente en una mejor situación de la que ya estaba gozando, precisamente porque la razón de ser de un CDI es evitar la doble imposición mejorando las condiciones existentes y que los contribuyentes no se encuentren en peor situación a la que tendrían si el CDI no existiera.

Bustos Buiza,<sup>18</sup> al comentar los métodos para evitar la doble imposición contenidos en los CDIs Modelo OCDE, sobre la base de la existencia de una renta gravada en ambos países, señala que *“A de tenerse en cuenta que las disposiciones contenidas en un convenio son compatibles con las disposiciones de la legislación interna sobre la materia y que, por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio convenio, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto”*. Por contra, y sin perjuicio de la prevalencia de los convenios sobre la ley interna, podríamos concluir también, que asumiendo la compatibilidad entre el CDI y la legislación interna del país de la

---

<sup>16</sup> Al respecto, Karina Montestruque ha mencionado que “Se ha dicho que los métodos para evitar la doble o múltiple imposición pueden encontrarse tanto a nivel de los CDI como en la legislación interna de cada Estado. En nuestro caso, se contempla en el inciso e) del artículo 88º de la Ley del Impuesto a la Renta, (...) el método de imputación limitado. Cabe advertir que dicho método será aplicable en aquellos casos en que no exista un CDI suscrito por el Perú, en el cual se haga referencia a alguno de los métodos antes descritos”. Montestruque Rosas, Karina. Obra citada, página 16.

<sup>17</sup> En la Introducción del Rubro II - Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y la Evasión Fiscal de los Resultados de Consulta Ciudadana sobre los CDIs publicada en Separata Especial del El Peruano el 21 de junio de 2001, refiriéndose a la doble imposición, se señala que “Frente a tal circunstancia, la inversión no se produce o, en caso que se decida realizarla, podría a llevarse a cabo pero mediante mecanismos elusivos para evitar que uno de los fiscos o ambos cobren los tributos por los montos que en realidad les corresponderían”, y luego agrega que “El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones Tributarias, es la celebración de un acuerdo o convenio que contemple los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la indeseada doble imposición”.

<sup>18</sup> Bustos Buiza, José Antonio. “Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición. Documentos de Trabajo N° 9/01”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2001, página, 12.

residencia<sup>19</sup> para lograr el objetivo de eliminar lo más que se pueda la doble imposición, cuando dicha legislación estableciera un procedimiento que empeora el mecanismo de eliminación del convenio o coloca en peor situación al contribuyente, definitivamente las disposiciones que se aplican son las del CDI.<sup>20</sup>

En ese orden de ideas, el crédito por el IR chileno, derivado de la aplicación del artículo 23º del CDI, sería una especie de crédito con derecho a devolución (tomando en cuenta la categoría de crédito contenida en la Ley de Impuesto a la Renta peruana), aunque en estricto, su denominación debería ser de **“crédito arrastrable”** hasta su agotamiento, debido a que el CDI sólo prevé su aplicación como crédito y no su devolución; a diferencia del crédito derivado del literal e) del artículo 88º de nuestra Ley de Impuesto a la Renta, el que como ya hemos visto, se trataría literalmente de un crédito sin derecho a devolución, y también sin posibilidad de arrastrarlo a ejercicios siguientes.

## **5. Posible Confiscatoriedad derivada de la Ley de Impuesto a la Renta**

En el punto anterior hemos establecido que el CDI se aplica en forma prevalente sobre lo dispuesto en la Ley de Impuesto a la Renta, en lo que respecta al mecanismo para evitar la doble imposición.

Ahora bien, si aún así la Administración Tributaria siguiera la línea argumentativa por la cual la Ley de Impuesto a la Renta se aplica sobre lo dispuesto en el CDI o, que se aplica de forma complementaria a este último, con el fin de exigir y validar el límite temporal previsto en dicha norma, la

---

<sup>19</sup> El párrafo 60 de los Comentarios al artículo 23 A y 23B del CDI Modelo OCDE señala que “En muchos estados existen ya, en sus respectivas legislaciones internas, reglas detalladas relativas a la imputación de impuestos extranjeros. Esta es la razón por la que un cierto número de convenios incluyen una referencia a la legislación interna de los Estados contratantes y prevén, además, que tales normas internas no afecten al principio establecido en el Artículo 23B. Cuando el método del crédito no se utiliza en la legislación interna de un Estado contratante, este Estado debería establecer las reglas para la aplicación del Artículo 23B después de consultar, si fuera preciso, a la autoridad competente del otro Estado contratante (apartado 3 del Artículo 25)”. Instituto de Estudios Fiscales - OCDE. Obra citada, página 301.

<sup>20</sup> Citando a Klaus Vogel, José Chiarella Privatte señala que se ha venido entendiendo que las normas de atribución de competencia compartida surgen como una especie de “compromiso” frente al conflicto existente entre el estado de la fuente y el de residencia en la medida que el mismo implica una mutua concesión, por parte de los Estados participantes en un CDI, para hacer ejercicio de su propia potestad tributaria. Dicho compromiso, creemos, supone también el allanamiento a los mecanismos contenidos en el CDI, que resulten más adecuados y logren de manera más eficaz, evitar la doble imposición. Chiarella Privette, José Francisco. Obra citada, página 6.

Empresa de nuestra hipótesis podría alegar que la exigencia de tal limitación significa la doble imposición de rentas, y en consecuencia, que cualquier cobranza derivada de dicha interpretación estaría contraviniendo el principio de no confiscatoriedad de los tributos consagrado en el artículo 74º de nuestra Constitución.

Al respecto el Tribunal Constitucional en sendos pronunciamientos ha señalado que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de las personas. Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que las instituciones que forman parte de la Constitución económica, tales como la propiedad, entre otros, no resulten suprimidas o vaciadas de su contenido esencial cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.<sup>21</sup>

Sin embargo, el análisis, estudio y confirmación de la posible confiscatoriedad que estamos planteando de la aplicación del inciso e) del artículo 88º de la Ley de Impuesto a la Renta no es materia del presente trabajo, y no podría abarcarse plenamente en el reducido espacio que ya nos resta por cubrir para el desarrollo de la presente ponencia, razón por la cual, dejamos abierto el tema para un momento posterior o para que otro colega lo tome como suyo y nos proponga sus conclusiones.

Por el momento, y como punto final a esta idea en bruto, sólo consideremos que si vía el CDI, se reconoce el derecho de acreditar el IR pagado en Chile contra el IR a pagar en Perú, desconocer dicho crédito implicaría hacer efectiva una doble imposición que justamente el CDI -que obliga al Perú-busca evitar. Así, dado que estamos ante una misma renta, esto es, una sola manifestación de riqueza que tributa tanto en Chile como en el Perú, la doble imposición no podría evitarse a través del mecanismo del crédito reconocido en el CDI, haciéndose efectivo el doble gravamen por aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta peruana, lo que podría exceder los límites que razonablemente pueden admitirse como justificados en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho a la propiedad.

#### **IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

1. El CDI, a efectos de eliminar la doble imposición, para el caso de los beneficios empresariales con afectación compartida, recoge el Méto-

---

<sup>21</sup> El Tribunal Constitucional en reiteradas sentencias ha sentado el mencionado criterio, el mismo que se puede observar en los Expedientes 0004-2004-AI/TC, 1907-2003-AA/TC, 2302-2003-AA/TC, 0041-2004-AI/TC, 4227-2005-AA/TC y otros.

do de Imputación Parcial. Dicho método permite eliminar la doble imposición acreditando contra el impuesto determinado en el Perú el impuesto efectivamente pagado en Chile, por aquellas rentas sujetas a imposición en ambos estados, hasta el límite del impuesto que correspondería pagar en Perú, pero sin establecer restricciones temporales.

2. En el Perú, el Tribunal Fiscal, la jurisprudencia y la doctrina, han adoptado posición a favor de la aplicación de los tratados internacionales respecto de disposiciones internas de carácter legal, en caso de conflicto entre ambos.
3. Dado que la Ley de Impuesto a la Renta entra en conflicto con el CDI, al establecer límites temporales con relación a la aplicación como crédito del impuesto pagado en Chile, debe preferirse la aplicación del CDI, atendiendo a un criterio de especialidad basado en la finalidad, el ámbito de aplicación y al tipo de mecanismo para evitar la doble imposición reconocidos en el CDI.
4. Considerando que los convenios y la legislación interna son compatibles y están armonizados para evitar la doble imposición, debe preferirse el mecanismo que mejor atienda dicho propósito.
5. La aplicación del CDI y sus mecanismos para evitar la doble imposición no permiten la devolución del crédito por el IR pagado en el otro estado contratante cuando éste no se pueda aplicar total o parcialmente.
6. Para evitar interpretaciones que supriman el derecho a aplicar el crédito por un impuesto pagado en países con los que el Perú ha firmado un CDI MCOUDE, sugerimos que la normativa interna del IR sea modificada a fin de establecer que la limitación temporal contenida en ella no es aplicable para los créditos por el IR pagado en países con los que se hubieran celebrado CDIs, salvo que el mismo CDI haya establecido la referida limitación temporal.
7. La observancia de la restricción temporal para la aplicación del crédito por IR pagado en el exterior derivados de rentas de fuente extranjera, cuando no se pudo utilizar total o parcialmente el mismo, podría generar efectos confiscatorios sobre la renta gravada dos veces, en especial cuando el mecanismo para evitar la doble imposición contenido en el CDI no contempla dicha restricción.

## V. BIBLIOGRAFÍA

1. **BERNALES BALLESTEROS, ENRIQUE** La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Editora Rao S.R.L. 5ta edición. Lima 1999, 924 p.
2. **BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO** Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición. Documentos de Trabajo Nº 9/01. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001.
3. **BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO** y OTROS. Algunos aspectos Problemáticos en la Fiscalidad de No Residentes. Documentos de Trabajo Nº 24/02. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2002.
4. **CHIARELLA PRIVETTE, JOSÉ FRANCISCO** Aproximación a los Convenios para evitar la Doble Imposición - CDI. Materiales de Enseñanza IFA - Grupo Peruano. Resumen Ejecutivo del Curso Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria. Lima, Noviembre de 2007.
5. **DELGADO RATTO, Cecilia** Reflexiones Generales en torno al problema de la Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. Revista Derecho y Sociedad. Nº 24. PUCP. Lima, julio de 2005. Pág. 48.
6. **GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo** Breves Comentarios al Modelo Peruano y al Convenio para Evitar la Doble Tributación con Chile. En Análisis Tributario. Julio, Agosto, Setiembre y Octubre de 2001.
7. **INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES - OCDE.** Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Madrid, España. Julio, 2005.
8. **LAGUNA CABALLERO, Javier** Instrumentos Tributarios Internacionales del Perú. En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores. 1ª Edición. Lima, 2006.
9. **LANDA ARROYO, CESAR** La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos.  
[http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/La\\_aplic\\_tratados\\_internac.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/La_aplic_tratados_internac.htm)
10. **LOZANO BYRNE, Oswaldo Martín** Las Operaciones Internacionales de Exportación y la Ley del Impuesto a la Renta. En: Revista Peruana de Derecho Empresarial. Nº 61. Año XXI. Lima, Mayo de 2006.
11. **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS** Resultados de Consulta Ciudadana sobre los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y para prevenir la Evasión Fiscal. Separata Especial del El Peruano. Lima, 21 de junio de 2001.

12. **MONTESTRUQUE ROSAS, KARINA** Los Métodos para Evitar la Doble Imposición en los Convenios suscritos por el Perú. En: Revista Análisis Tributario, Junio de 2005, Págs. 14-16.
13. **PICON GONZÁLEZ, Oscar Omar** Convenios Bilaterales para Evitar la Doble imposición Internacional: Rentas Empresariales. En: Revista Peruana de Derecho Empresarial. Nº 61. Año XXI. Lima, Mayo de 2006.
14. **PUGA DE LA ROCHA, MIGUEL** Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional en Materia de Impuestos sobre la Renta: Aproximaciones la caso Peruano. En: Revista Peruana de Derecho Empresarial. Nº 61. Año XXI. Lima, Mayo de 2006.
15. **SANCHEZ FERNANDEZ, TOMÁS** Estudio Comparativo de los Convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE. Documentos de Trabajo Nº 1/04. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004.

#### 16. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Expediente Nº 0004-2004-AI/TC.

Expediente Nº 1907-2003-AA/TC.

Expediente Nº 2302-2003-AA/TC.

Expediente Nº 0041-2004-AI/TC.

Expediente Nº 4227-2005-AA/TC.

Expediente Nº 1277-99-AC/TC.

#### 17. TRIBUNAL FISCAL

RTF Nº 03345-A-2004 de fecha 25 de mayo de 2004.

RTF Nº 03680-A-2004 de fecha 28 de mayo de 2004.

RTF Nº 03041-A-2004 de fecha 28 de mayo de 2004.

RTF Nº 06476-A-2004 de fecha 31 de agosto de 2004.

RTF Nº 07499-A-2004 de fecha 30 de septiembre de 2004.