

Las rentas de trabajo en los convenios de doble imposición suscritos por el Perú

KARINA MONTESTRUQUE ROSAS^(*)

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad analizar el tratamiento que los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por el Perú han dado a las rentas del trabajo o empleo, para a partir de ello plantear posibles soluciones o respuestas a los problemas que plantea la tributación internacional de este tipo de rentas.

En el desarrollo del trabajo se abordará de manera principal el análisis de las rentas de trabajo dependiente del artículo 15º del Modelo de la OCDE (MCOCDE), en tanto el Perú ha tomado como base dicho Modelo para negociar sus tratados. No se analizará, en consecuencia, las rentas del trabajo independiente, en tanto éstas han sido asimiladas a los beneficios empresariales a raíz de la modificación propuesta al MCOCDE en el año 2000 y por consiguiente su tratamiento como una categoría de renta independiente ha sido eliminando del MCOCDE.

De esta forma la presente monografía pretende llenar un vacío importante en los trabajos de investigación dedicados a este tema, que si bien no goza de la atención de los estudiosos del Derecho Tributario Internacional como sucede con otro tipo de rentas como son las de capital o empresariales no deja de ser menos importante al constituirse como la parte principal del Impuesto a la Renta de las personas naturales así como una fuente importante de recaudación, sea a mediano o largo plazo.

Con este propósito se abordará el análisis de los conceptos generales a los que se refieren las rentas del trabajo o empleo, para posteriormente presentar los problemas de interpretación que se generan y que pueden ser causa de una pérdida de recaudación para el Estado peruano. En este

(*) Abogada. Máster en Asesoría Fiscal, Universidad de Navarra, España. Especialización en Tributación Internacional, Universidad Austral, Argentina. Profesora de Derecho Tributario en el Centro de Educación Continua de la PUCP. Supervisora de Impuestos de BDO - PLR Asesores de Negocios S.A, Firma Miembro de BDO Internacional.

contexto, intentaremos dar una solución a esos problemas de interpretación así como cubrir los vacíos que la casuística de este tipo de rentas pueda originar.

II. CARACTERES GENERALES DE LAS RENTAS DEL TRABAJO O DE EMPLEO

El artículo 15º del MCOEDE seguido por el Perú en la negociación de los CDI con Chile y Canadá constituye una regla general frente a las reglas especiales de los artículos 16 (participaciones de consejeros), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones) y 19 (funciones públicas), así como las que puedan establecerse en el correspondiente CDI. Por tanto, en caso de tratarse de una renta de trabajo no contenida en las normas especiales resultará plenamente aplicable el artículo 15º bajo comentario.

Asimismo el artículo 15º se refiere exclusivamente a personas físicas, por cuanto son las únicas que pueden dar origen a rentas derivadas de un trabajo o empleo.

Ahora bien, como elementos constitutivos para que se configure una renta del trabajo debe cumplirse con lo siguiente:

a) Tipo de renta

En tanto ni el MCOEDE ni sus Comentarios Oficiales, ni los CDI de Chile y Canadá contienen una definición de lo que debe entenderse por “rentas del trabajo” distinguiéndolas de las rentas empresariales y del trabajo independiente, será preciso acudir a la legislación interna del Estado que deba aplicar el CDI. Así, de manera casi uniforme las distintas legislaciones señalan que por este tipo de rentas debe entenderse a aquellas derivadas del trabajo en forma “dependiente” u obtenidas “por razón de un empleo”.

Según Proksich¹ “se presume que hay trabajo dependiente cuando una persona -el empleado- pone su capacidad de trabajo a disposición de otra -el empleador- y, en el desarrollo de tales actividades, el empleado está obligado a seguir la dirección e instrucciones del empleador”.

Señala también el mismo autor respecto a los vocablos de sueldos, salarios y remuneraciones del artículo 15º, que todos tienen como elemento común la conexión entre el trabajo desarrollado y la compensación, siendo el

¹ Proksich, R. “Commentary to Article 15, On Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International, Munich, página 891, párrafo 16.

término “remuneraciones” un término que equivale a “renta”, únicamente que en relación con el trabajo dependiente tiene esa denominación especial.

En el mismo sentido, Arespacochaga² al hacer referencia a estas expresiones manifiesta que no se definen en el Modelo, por lo que habrá que estar al concepto en la legislación interna, aludiendo, asimismo, al carácter omnicomprendivo de la expresión “remuneraciones”.

Por su parte, los Comentarios al MCOCDE señalan que si bien los sueldos y salarios constituyen la retribución típica por la prestación de trabajo dependiente deben incluirse también a otros tipos de remuneraciones similares, como son las rentas en especie como por ejemplo el uso de una vivienda, de un automóvil, colegio para los hijos, cuotas a clubes, la cobertura de un seguro de vida, de salud, entre otros.

Para la legislación peruana, el inciso a) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta ofrece un concepto amplio de las rentas de trabajo (rentas de quinta categoría) obtenidas en relación de dependencia: sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. No considera como tales a las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gasto de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Cabe señalar que en nuestra opinión no deben considerarse como rentas del trabajo para los efectos de la aplicación de los CDI a las rentas calificadas como cuarta-quinta categoría o las que siendo rentas de cuarta categoría (trabajo independiente) terminan por considerarse como rentas de quinta categoría por prestarse a una persona con la cual se mantenga una relación de dependencia. Dichos tipos de renta se excluirán de las rentas del trabajo a que se refiere el CDI toda vez que las mismas no califican en estricto como rentas del trabajo dependiente sino que responden a una ficción del legislador peruano que las considera como tales pese a no reunir las características propias del tipo de renta que se trata.

En relación al lugar donde se entiende realizado el empleo que da origen a

² De Arespacochaga, J. “Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Estructurales Fiscales. Tributación de no residentes”. Marcial Pons, Madrid, 1998.

este tipo de rentas nada dice el MCOCDE ni los CDI suscritos por el Perú, no obstante los Comentarios al artículo 15º del MCOCDE entienden que el empleo es realizado en el lugar en el que el empleado está presente físicamente cuando lleva a cabo las actividades por las que se paga la renta de trabajo dejando de lado así otros posibles criterios tales como el lugar donde se efectúa el pago de las rentas, o el lugar donde se utilizan los resultados del trabajo.

El criterio adoptado por la ley peruana (artículo 9º inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta) coincide con los Comentarios al MCOCDE en tanto para gravar una renta de trabajo conforme a las leyes peruanas se requiere que el trabajo o empleo se lleve a cabo en territorio nacional.

b) Aspectos subjetivos

b.1 El Trabajador o empleado

Calificará como trabajador o empleado aquella persona natural o física que preste sus servicios a otra a cambio de una retribución.

Teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 19º del MCOCDE, el artículo 15º resultará de aplicación en tanto el trabajador no sea un empleado público, vale decir que las rentas de trabajo del artículo 15º exigen que se trate de un trabajador o empleado privado, no interesando quién es la entidad empleadora y pagadora de la renta.

b.2 El Empleador

El empleador no será necesariamente una persona física como sucede con el trabajador, sino que puede tratarse también de una persona jurídica, o incluso una entidad sin personalidad jurídica.

Determinar quién es el empleador no conllevará dificultad en la mayoría de los casos, no obstante en los casos de duda y particularmente ante situaciones de “arrendamiento internacional de mano de obra” puede ser complicado. Ello ha motivado que el Comentario 8 al artículo 15º MCOCDE haya dispuesto unas directrices con las que es posible guiarse a fin de identificar al verdadero empleador.

Según este Comentario el empleador será “la persona que posea un derecho sobre el resultado de la actividad del trabajador y asuma las responsabilidades y los riesgos respectivos”.

En cuanto al mismo tema, para el MC EEUU, Vogel, Shannon, Doernberg y

Van Raad³ señalan que conforme al Derecho Interno de los EEUU: “Generalmente existen relaciones entre un empleador y un empleado cuando la persona para quien se prestan los servicios tiene el derecho al control y dirección del individuo que los presta, no sólo en cuanto al resultado a obtener por el trabajo sino también en cuanto a los detalles y métodos por los que es obtenido este resultado. El derecho al despido también es un indicio importante de que la persona que posea este derecho es un empleador. En general, si un individuo está al control o dirección de otro únicamente respecto al resultado obtenido por el trabajo, y no en cuanto a los medios y métodos para obtener el resultado, éste no es un empleador”.

c) Aspectos objetivos

Como se sabe a nivel del derecho tributario internacional son básicamente dos los criterios de sujeción que otorgan a un Estado el derecho a gravar las rentas: la residencia y la fuente.

Por el criterio de la residencia corresponderá al Estado de residencia del trabajador la potestad de gravar las rentas de sus residentes con independencia del lugar donde éstas se realicen u obtengan. Así, tratándose de rentas del trabajo será el Estado de residencia del trabajador el que tenga el derecho -exclusivo o no, como veremos más adelante- de gravar las rentas derivadas de los servicios personales dependientes.

El criterio de la fuente por su parte, concede el derecho a gravar al Estado donde se produce la renta. Ahora bien, son dos las manifestaciones del criterio de la fuente: por un lado, el lugar de situación de la actividad o del bien que genera la renta (Estado de situación), y por otro, el origen de la renta o también llamado criterio del pago, el cual hace referencia al lugar de residencia del que asume el pago de la renta (Estado pagador).

Estas manifestaciones del criterio de la fuente generan confusión, ya que el término “Estado de la fuente” se usa indiscriminadamente para los tres casos, es decir en su manifestación conjunta y en cada una de las individuales, pago o situación. Por ello, consideramos conveniente que en los casos en que su manifestación se produzca de forma separada, se especifique ante qué caso se está.

Teniendo en cuenta estos dos criterios las normas de reparto de competencia contenidas en los CDI podrán otorgar la potestad exclusiva a uno de

³ Vogel, K; Shannon, H.A; Doernberg, R and Van Raad, K. “United States Income Tax Treaties”, Kluwer Law International, Parte II, Artículo 15, páginas 24-30.

los Estados⁴ (fuente o residencia) evitando así la doble imposición u otorgar potestad compartida a ambos Estados debiendo aplicar el Estado de residencia uno de los métodos del artículo 23º para evitar también la doble imposición.

Asimismo, las normas de reparto no sólo inciden en la atribución del gravamen, sino que, como consecuencia de esta atribución, también inciden en las retenciones a practicarse sobre las rentas asignadas. De esta manera en el caso de atribución exclusiva al Estado de residencia será ese Estado el que deba proceder a la retención, mientras que si la atribución es en exclusiva al Estado de la fuente, la retención le corresponderá a ese otro Estado.

Será la normativa interna de cada país la que determina las retenciones, pero en caso el CDI atribuya el gravamen a un Estado y el otro no se abstenga de retener, podrá solicitarse la aplicación del CDI no sólo para solicitar la devolución de lo retenido sino también para que cese la retención.

Por último es importante advertir que a diferencia de las normas de reparto de otros artículos, el artículo 15º no establece restricciones con el lugar del pago. Es decir el momento y el lugar del pago de la renta carecen de importancia para la aplicación del artículo 15º. Ahora bien, debe distinguirse el lugar del pago y el criterio del pago: en éste lo que cuenta no es el lugar en que el pago se hace efectivo, sino la residencia de quien asume el pago (criterio del pago).

De igual manera, el destino del trabajo tampoco es relevante, tal como lo señala el Comentario 1 al artículo 15º del MCOEDE: "...un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, a título de un empleo asalariado, de fuentes situadas en el otro Estado contratante, no puede ser gravado en ese otro Estado sobre esa remuneración por el solo hecho de que los resultados de ese trabajo sean explotados en ese último Estado".

III. LAS REGLAS DE REPARTO ENTRE EL ESTADO DE RESIDENCIA Y EL ESTADO DE LA FUENTE

⁴ Considerando que el Derecho Tributario Internacional equipara el criterio de la residencia a un criterio de sujeción personal, el residente queda sujeto por toda su renta con independencia del lugar en que la haya obtenido (renta mundial). Esto tiene como consecuencia que cuando la norma de reparto atribuya potestad exclusiva al Estado de la fuente, no se puede decir que el Estado de la residencia pierda el ejercicio de su sujeción, por lo que aún en este caso, el Estado de residencia seguirá conservando el derecho a tener en cuenta esa renta para el cálculo de la tasa, aunque deba dejarla exenta. Cláusula que no posee el país de la fuente cuando la renta es atribuida en exclusiva al país de residencia.

El artículo 15º del MCOEDE al igual que el artículo 15º de los CDI suscritos por el Perú con Chile y Canadá establece un complejo sistema de atribución de potestad tributaria a un determinado Estado. Es por ello que en la práctica se presentan una variedad de interpretaciones, cada una de ellas totalmente valederas según el criterio que se adopte.

Hay quienes han entendido que el artículo 15º establece una regla general que tiene dos formas de aplicarse según cuál sea el lugar de ejercicio del trabajo, constituyendo el artículo 15.2 los requisitos para la aplicación de una o de otra.⁵

También hay quienes entienden que esta única regla general, el Estado de ejercicio del empleo, contiene una excepción determinada por los requisitos del artículo 15.2.⁶

Asimismo, hay otros que entienden que la regla general enunciada, el lugar del empleo, tiene dos formas de aplicarse, según que el trabajador realice su actividad en su Estado de residencia o en el otro Estado. Y, a su vez, estas formas generales de aplicación contienen una excepción determinada por los requisitos del artículo 15.2.⁷

En cambio, hay quien siguiendo la redacción literal del artículo 15.1, ha entendido que la regla general es el criterio de la residencia del trabajador, que cede ante el “otro Estado” si ejercita la actividad en este otro, constituyendo los requisitos del 15.2 una excepción a esta última asignación mediante la devolución del derecho de gravamen al Estado de residencia si se cumplen los requisitos.⁸

⁵ Baker, P. *en* “Double Taxation and International Tax Law”. London, 1994; procurando ofrecer una interpretación coherente señala que “El artículo 15.1 establece que el Estado de residencia del sujeto pasivo debe tener el derecho exclusivo a gravar la renta derivada del empleo, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante (en cuyo caso el estado donde se ejerce el empleo también puede gravar esa remuneración como si derivara de ahí). Entonces puede ser cierto decir que el Estado en que se ejerce el empleo tiene el derecho primario a gravar, pero este derecho a gravar está sujeto a una importante limitación en el artículo 15.2”.

⁶ Baena Aguilar, A. “Comentario al art. 12 de la LIRNR”, *en* “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes”. Civitas, Madrid, 1999, página 153; afirma “ El criterio del artículo 15º del MC es otorgar el gravamen al Estado en cuyo territorio se ejerce el empleo: es decir, sigue el criterio de la fuente, en lugar del de residencia de la persona pagadora. Ahora bien, el país de la fuente no podrá gravar dichos rendimientos si se dan conjuntamente las tres condiciones siguientes”.

⁷ González Poveda, V. “Tributación de no residentes”. La Ley, Madrid, 1993, páginas 385-386.

⁸ Proksich, R. Obra citada, páginas. 886-887.

Se da también quien lo ha entendido como una regla general, la residencia del trabajador, una excepción, el lugar de ejercicio del empleo si éste se ejercita en el otro Estado, y las reglas del artículo 15.2 como la excepción de la excepción.⁹

Nuestro parecer es que el artículo 15.1, tal como está redactado, establece dos criterios de asignación: por un lado, la residencia del trabajador cuando va unida con el criterio de situación de la actividad; y por otro, el de la fuente cuando se manifiesta en su expresión conjunta del criterio del pago y de situación. El artículo 15.2 supone así, una excepción al segundo criterio de asignación, es decir este último no se aplicará si carece de los tres vínculos jurídicos y económicos determinados en el artículo 15.2, como veremos más adelante.¹⁰

Reglas del artículo 15.1

Conforme con nuestra interpretación anterior, la regla de reparto de competencia contenida en el artículo 15.1 asigna potestad exclusiva al Estado de residencia del trabajador.¹¹

Para tal efecto el CDI utilizada la siguiente expresión:

“... los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidos por un residente del Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado”.

En dicho supuesto encajan, entonces, aquellos casos en que el trabajador realiza la actividad en su Estado de residencia siendo el empleador de otro Estado. Es decir, si bien el origen de la renta o Estado del pago constituye una manifestación del criterio fuente, carece en este caso de asignación de

⁹ De la Villa Gil, M. “Convenios Fiscales de Doble Imposición”, Madrid 1983, páginas 306 y 308.

¹⁰ En nuestro parecer seguimos a Aguas Alcalde, Emilio. “Tributación Internacional de los Rendimientos del Trabajo”. Editorial Aranzadi S.A. España, 2003, página 137.

¹¹ Sobre la determinación del lugar de residencia habrá que estar a lo establecido en el artículo 4 de los CDI, cuyo párrafo 1 señala que la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Dicha expresión 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, o por el patrimonio situado en el mismo. El párrafo 2 señala la forma en que habrá de resolverse aquellos casos en que la persona natural sea residente de ambos Estados.

competencia, debiendo efectuar la retención respectiva por las rentas del trabajo dependiente el Estado de residencia del trabajador.

Sin embargo, para que esto sea así, debe tenerse en cuenta que el Estado de residencia debe ser también el Estado de situación, vale decir, el Estado donde se realiza la actividad. En consecuencia, ser Estado de residencia del trabajador no supone por sí mismo un criterio de asignación exclusiva de renta, sino que debe ir acompañado del vínculo de la situación.

Caso contrario, si el Estado de situación es distinto al de residencia, entonces podrá tener potestad tributaria y gravar la renta. Así lo expresa la segunda parte del primer párrafo del artículo 15.1 cuando expresa:

“...a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esta forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

En consecuencia, el otro Estado puede gravar las rentas del trabajo cuando sea el Estado de la fuente en sus dos manifestaciones de situación y pago. Cabe advertir que en este caso si bien con el término “puede” se está otorgando competencia al Estado de la fuente, la misma no es exclusiva, pudiendo el Estado de residencia gravar también la renta pero aplicando alguno de los métodos del artículo 23º a fin de evitar la doble imposición.

Finalmente, a fin de determinar cuándo el empleo se realiza en “el otro Estado” habrá que atender a los Comentarios al MCOCDE que dispone que “el empleo se ejerce en el lugar en el que el asalariado está físicamente presente cuando él ejerce las actividades por las que son pagadas las rentas ligadas a ese empleo”.

Por tanto, será el lugar de presencia física del trabajador en el que se realice la actividad el que determine el Estado de situación.

Reglas del artículo 15.2

Hemos visto que cuando la renta se atribuya en exclusiva al Estado de residencia del trabajador porque el trabajo se realiza en ese mismo Estado, entonces el “otro Estado” en su manifestación de Estado del pago carece de potestad tributaria. En este caso las reglas del artículo 15.2 no entran en juego.

El artículo 15.2 sólo se aplicará en el caso de que la actividad se realice en “el otro Estado”.

Más aún, para la aplicación del artículo 15.2 el “otro Estado” debe ser también Estado del pago, gozando de competencia cuando se cumplan los requisitos o condiciones establecidos en dicho artículo. Es por ello que dichos requisitos están redactados en sentido negativo:

“No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:

- a) el percceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y*
- b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y*
- c) las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado”.*

Como puede advertirse, las condiciones del artículo 15.2 funcionan como criterios que establecen una serie de vínculos jurídicos y económicos, que en cuanto están redactados en sentido negativo, debe darse su ausencia en relación con el “otro Estado” para que la renta sea asignada en exclusiva al Estado de residencia, aún cuando la actividad se realice en “el otro Estado”.¹²

En este sentido Vogel, Shannon, Doernberg y Van Raad en referencia al MC EEUU señalan que el efecto del artículo 15.2 es crear una regla minimis en la que si los vínculos con el Estado de empleo no son suficientes, entonces sólo el Estado de residencia tiene autoridad para gravar la remuneración pagada en relación con los servicios dependientes.¹³

Requisitos o condiciones del artículo 15.2

- a) La Permanencia

¹² Al respecto debe tenerse en cuenta la primera frase del Comentario 4 al artículo 15º del MCOE que señala que para que se asigne la renta al Estado de residencia, aun en el caso de realización del trabajo en el otro Estado, los requisitos deben darse cumulativamente, esto es, los tres simultáneamente; si falta uno de ellos la renta es asignada al otro Estado, Estado de la fuente.

¹³ Vogel, K; Shannon, H.A; Doernberg, R and Van Raad, K. “United States Income Tax Treaties”. Parte II, Art. 15, página 43.

Como hemos señalado, el Estado de residencia mantiene su derecho a gravar en exclusiva las rentas de trabajo si el trabajador perceptor de las mismas permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días, de lo contrario la potestad de gravamen recaerá en otro Estado (Estado de la fuente).

Ahora bien, ante la diversidad de criterios para calcular el periodo de 183 días, y la ausencia de normas de derecho interno que lo definan, deberá tenerse en cuenta el Informe de la OCDE “Régle des 183 jours” que señala hasta dos métodos para la determinación de la estancia del trabajador. Uno sobre la base de los “días de presencia física” en el otro Estado, y el otro mediante “la duración de la actividad”.

Los Comentarios al MCOCDE recomiendan adoptar el método de los “días de presencia física” para la aplicación de la regla de los 183 días contenida en el artículo 15.2 del mismo; lo decisivo es, por tanto, la duración de la presencia física del empleado en el Estado de situación, no siendo necesario que los días de permanencia hayan sido dedicados al ejercicio de la actividad que motiva la permanencia.

Así, bajo este método deben incluirse por ejemplo el día de llegada; el día de salida; parte de un día; los sábados y domingos, si son pasados en el Estado de la actividad; los días festivos, si se pasan en el Estado de actividad; los días de vacaciones en el Estado de actividad; las interrupciones breves en el interior del Estado de la actividad; las bajas por enfermedad, entre otros. Y deben excluirse, la duración del tiempo pasado en el país de la actividad en el tránsito entre dos puntos situados en el exterior, si éste dura menos de 24 horas; los días pasados en el exterior del país de la actividad; las interrupciones breves, por cualquier motivo, que transcurran en el exterior del país de la actividad.

Finalmente, es importante mencionar que el cómputo de los 183 días debe efectuarse dentro de un período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, mas no debe computarse en referencia al un año o ejercicio fiscal determinado, ya que ello traería múltiples dificultades toda vez que no todos los Estados definen de la misma manera el año fiscal.

En relación con la normatividad interna, el artículo 7º de la Ley del Impuesto a la Renta atribuye la residencia (domicilio) a aquellos extranjeros que hayan residido o permanecido en el país por más de 183 días calendario durante un período cualquiera de doce meses. Como consecuencia de la adquisición de la condición de domicilio, la persona se encontrará sujeta en el país por sus rentas de fuente mundial.

b) El empleador - pagador

El artículo 15.2 b) exige como requisito para que el Estado de residencia tenga el derecho a gravar las remuneraciones por los servicios dependientes que éstas no sean pagadas por una persona (entendemos el empleador) o en nombre de una persona, que sea residente del otro Estado.

En pocas palabras se requiere que la remuneración o salario no sea pagada por un empleador que resida en el Estado de situación, pues de ser así éste pasará a tener el derecho a gravar. Es de advertir que el requisito exigido sólo se refiere a que el empleador no resida en el Estado de actividad, cumpliéndose por tanto cuando el empleador sea residente en el Estado de residencia del trabajador, como cuando sea residente de un tercer Estado.

En cuanto a quién debe considerarse como empleador nos remitimos a lo ya expuesto en el apartado II, b.2.

Ahora bien, respecto a la otra posibilidad de que el pago pueda realizarse “por cuenta de” consideramos se hace referencia a la persona que realiza el pago sin asumir el costo ni el riesgo económico de la operación. De esta forma, quien paga “por cuenta de”, no puede ser considerado pagador porque no soporta la carga económica del pago.

Al respecto es interesante el punto de vista de Hinnekens¹⁴ que en referencia al MC OCDE señala que el pagador será quien lo sea en sentido económico, asunción del coste, y en sentido fiscal, deducibilidad del gasto; ya que la expresión “por cuenta de” del artículo 15.2.b debe entenderse como la expresión “se soporta por” del artículo 15.2.c referente a los EP, y esa expresión exige que el EP se pueda deducir el gasto conforme a los artículos 7.2 y 7.3 del MCOCDE, es decir será pagador quien asuma el coste y se pueda deducir el gasto. El mismo sentido es asumido por Vogel, Shannon, Doernberg y Van Raad para el MC EEUU quienes especifican, además que el artículo 15.2.b no se refiere tanto a un EP que el empleador pueda tener en el Estado de situación de la actividad, pues para este caso ya está el 15.2.c, sino a otra persona que asuma el coste y se lo pueda deducir.¹⁵

Puede, entonces, concluirse de lo expuesto que el precepto del artículo

¹⁴ Hinnekens, L. “The salary split and the 183 day exception in the OCDE Model and Belgian tax treaties”, en Intertax N° 8-9, páginas 327 y 329-330: “un empleador no es sólo cualquier compañía que pague el salario, ni tampoco cualquier empleador en sentido civil, si él no soporta el coste en un sentido económico y fiscal.

¹⁵ Vogel, K; Shannon, H.A; Doernberg, R and Van Raad, K. Obra citada páginas 51-52.

15.2.b), -redactado en sentido negativo- pretende garantizar que el Estado de residencia mantenga su derecho a gravar, en tanto en el Estado de situación el pago de las remuneraciones no reduzca la base imponible de una persona o entidad gravada en dicho Estado.

c) El establecimiento permanente

Para que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado sólo puedan someterse a imposición en el Estado de residencia del trabajador se requiere, además de la concurrencia de los requisitos a) y b) enunciados anteriormente, que las remuneraciones no se imputen (o “no se soporten” en los términos del MCOCDE) por un EP que el empleador tenga en el Estado de situación en que se realiza el empleo.

En este punto es importante mencionar que hasta antes de abril del 2000 el MCOCDE mencionaba en este artículo 15.2 c) junto al EP a la base fija, no obstante a partir de dicha fecha a raíz del Informe OCDE “Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE” que elimina el artículo 14 del MCOCDE, todas las referencias a las bases fijas han sido eliminadas. Sin embargo, como con el caso de los CDI suscritos por el Perú, en tanto éstos no se modifiquen deberá entenderse a la base fija como sinónimo de un EP.

Ahora bien, no obstante el requisito del artículo 15.2.c) se refiere a que el pago de las remuneraciones no debe realizarse mediante un EP que el empleador posea en el Estado de situación o de actividad, se cumplirá también dicho requisito si el pago se realiza mediante un EP que el empleador posea en el Estado de residencia del trabajador, como si lo posee en un tercer Estado, ya que sólo se exige que no lo posea en el de la actividad.

Se considera que la remuneración del trabajo se imputa a un EP, cuando éste puede deducir la misma para el cálculo de su impuesto. En este mismo sentido, los Comentarios al MCOCDE entienden que una remuneración es soportada por un EP cuando dicha remuneración es deducible al calcular los beneficios de dicho EP. Lo decisivo es que la remuneración sea deducible; carece por el contrario de relevancia que la deducción sea practicada realmente por el establecimiento, por ejemplo porque esté exento.

Desde nuestro punto de vista entonces, cuando el EP asuma el pago de la remuneración, éste asume la función de empleador para todos los efectos tributarios, encontrándose obligado a efectuar la retención respectiva.

Finalmente, como una nota peculiar debe mencionarse que en el CDI suscrito con Canadá, adicionalmente a los requisitos a), b) y c) anteriores, se

establece un requisito de naturaleza particular al exigir que la remuneración percibida en el Estado en que se ejerce el empleo en el año calendario de que se trate no exceda de diez mil dólares canadienses o su equivalente en moneda peruana o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante intercambio de notas ente las autoridades competentes de los Estados contratantes.

IV. PROBLEMÁTICA PRINCIPAL: EL ARRENDAMIENTO INTERNACIONAL DE MANO DE OBRA

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente puede concluirse que no existirán problemas cuando el Estado de situación de la actividad es distinto que el de residencia del perceptor (trabajador), y el pagador de la renta es residente de uno de los dos Estados anteriores, en tanto la relación sigue siendo bilateral y se mantiene una clara distinción entre el Estado de residencia del perceptor y el Estado de la fuente.

Sin embargo, la situación se complica cuando el Estado de residencia y el de situación no coinciden y el Estado del pagador no es ni el del perceptor, ni el de situación sino un tercer Estado. Existe una duplicidad de Estados de la fuente y la relación se torna triangular.¹⁶

Tal es el caso de las empresas de trabajo temporal dedicadas al arrendamiento internacional de mano de obra que buscan el fraude de evitar que el trabajador o perceptor tribute en el Estado de la actividad constando como empleadoras en un tercer Estado.

Esta situación origina fundamentalmente los siguientes problemas: (i) determinar quién es el empleador real; y (ii) a quien corresponde la potestad tributaria de gravar la renta, que se traduce en determinar al Estado obligado a efectuar la retención respectiva (el país de residencia del trabajador, el país de situación de la actividad como retención de no domiciliados, o el del pago, también como retención de no domiciliados).

En cuanto a la problemática de determinar al verdadero empleador nos remitimos a lo expuesto en el apartado II, b.2, que señala que de acuerdo a los Comentarios al artículo 15º del MCOUDE el empleador será “la persona que posea un derecho sobre el resultado de la actividad del trabajador y asuma las responsabilidades y los riesgos respectivos”.

¹⁶ En el marco de los CDI suscritos por el Perú imaginemos el caso de un trabajador residente en Chile (Estado de residencia) que realiza su trabajo en el Perú (Estado de situación), siendo el pagador de las rentas (Estado del pago) un tercer Estado (Argentina).

En tanto en el arrendamiento internacional de mano de obra estos caracteres se dan en el “usuario”, será necesario establecer criterios adicionales que permitan justificar que el verdadero empleador es el usuario y no el intermediario extranjero (que realiza el pago).

Dichos criterios son: a) el arrendador no asume la responsabilidad o los riesgos en cuanto a los resultados de los trabajos del trabajador; b) corresponde al usuario dar las instrucciones o directrices al trabajador; c) los trabajos son efectuados en un sitio que cae bajo el control y la responsabilidad del usuario; d) la remuneración del arrendador se calcula sobre la base del tiempo de utilización; e) el material y el equipamiento son puestos a disposición del empleado principalmente por el usuario; f) el número de empleados y sus competencias no son determinadas únicamente por el arrendador.

Por consiguiente cuando en el usuario se den uno o varios de estos criterios y exista un CDI de por medio, la Administración del país correspondiente puede entender que el usuario es el auténtico empleador.

Ahora bien, en cuanto a la distribución de competencia tributaria para determinar a quién corresponde la retención, lo conveniente será atribuir la misma al Estado de situación o de actividad en cabeza del usuario - empleador, ya que de lo contrario nos encontraremos ante una ausencia de retención o ante la imposibilidad de practicar la misma.

En efecto, si el pagador es de un tercer Estado, el trabajador está menos de 183 días en el otro Estado y el empleado no tiene un EP en el otro Estado, la asignación le corresponderá en exclusiva al Estado de residencia del trabajador; no obstante le resultará difícil retener, pues tanto la actividad como el pagador son de otros Estados.

Advirtiendo dicha situación el Comentario 6 al artículo 15º del MCOCDE ofrece una redacción alternativa al apartado 15.2.b en el siguiente sentido:

“b) la remuneración es pagada por un empleador, o por cuenta de un empleador que es residente del primer Estado”.

Según la redacción propuesta el requisito b) del artículo 15.2 sólo se daría cuando el empleador sea residente en el mismo Estado que el trabajador. En consecuencia, cuando lo sea en un tercer Estado no se daría el requisito, faltaría uno de los tres requisitos necesarios y la competencia tributaria correspondería al Estado de situación.

Así, con la redacción propuesta las retenciones se practicarían de la siguiente manera: (a) cuando el Estado del pago sea el de residencia del

trabajador, la retención le corresponde a este Estado; (b) cuando el Estado del pago sea el de situación de la actividad, la retención le corresponde al Estado de situación; (c) cuando el Estado del pago sea un tercer Estado que no es ni el de residencia del trabajador, ni el de situación, la retención le corresponde al Estado de situación ya que la competencia y renta le habría sido asignada a éste.

Como puede advertirse esta sería la solución óptima al problema del arrendamiento internacional de mano de obra, aunque suponga para el Estado de residencia renunciar a la asignación exclusiva de renta cuando el pagador sea de un tercer Estado, y se den los otros dos requisitos del artículo 15.2. No obstante, si bien se trataría de una renuncia a una competencia exclusiva de renta el fin alcanzado es superior al evitar el fraude causado al Estado de situación en estas situaciones triangulares de arrendamiento internacional de mano de obra.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Considerando el análisis realizado respecto del artículo 15º del MOCODE seguido por el Perú en la suscripción de los CDI con Chile y Canadá, las conclusiones a las que puede arribarse son las siguientes:

- a) En el análisis del artículo 15º de los CDI debe tenerse en cuenta los vínculos de conexión residencia y fuente. Este último en sus dos manifestaciones de situación y pago.
- b) Correspondiendo el derecho de gravamen al Perú, se entenderá por rentas de trabajo o empleo exclusivamente a las contenidas en el inciso a) del artículo 34º de la LIR, ya que son éstas las únicas que se refieren a una relación laboral dependiente.
- c) A fin de determinar quién es el verdadero empleador debe seguirse la definición contenida en los Comentarios al artículo 15º referida a “la persona que posea un derecho sobre el resultado de la actividad del trabajador y asuma la responsabilidad y los riesgos respectivos”.
- d) Respecto a las reglas de reparto debe considerarse que el artículo 15.1 establece dos criterios de asignación: por un lado, la residencia del trabajador cuando va unida con el criterio de situación de la actividad ; y por otro, el de la fuente cuando se manifiesta en su expresión conjunta del criterio del pago y de situación. El artículo 15.2, por su parte, supone una excepción al criterio de situación de la actividad, es decir este último no se aplicará si carece de los tres vínculos jurídicos y económicos determinados en el artículo 15.2.

- e) En los casos de arrendamiento internacional de mano de obra corresponderá primero determinar al verdadero empleador, para luego atribuir competencia tributaria al Estado de situación de la actividad en tanto el pago se realice de un tercer Estado que no sea ni el de situación ni el de residencia del trabajador.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguas Alcalde, Emilio. "Tributación Internacional de los Rendimientos del Trabajo". Editorial Aranzadi S.A. España, 2003.
- Baker, P, en " Double Taxation and International Tax Law". London, 1994
- Baena Aguilar, A. "Comentario al art. 12 de la LIRNR", en "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes". Civitas, Madrid, 1999.
- De Arespacochaga, J. "Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Estructurales Fiscales. Tributación de no residentes". Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.
- De la Villa Gil, M. "Convenios Fiscales de Doble Imposición", Madrid 1983.
- González Poveda, V. "Tributación de no residentes". La Ley, Madrid, 1993.
- Hinnekens, L. "The salary split and the 183 day exception in the OCDE Model and Belgian tax treaties", Intertax Nº 8-9.
- Proksich, R. "Commentary to Article 15", On Double Taxation Conventions. Kluwer Law International. Munich, Alemania.
- Vogel, Klaus; Shannon,H.A; Doernberg, R.L and Van Raad, K. "United States Income Tax Treaties". Kluwer Law International, Parte II.
- Modelo de Convenio de la OCDE
- Comentarios Oficiales al Modelo OCDE.
- Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú con Chile y Canadá.