

Situaciones de nula imposición en rentas pasivas a la luz de las normas de la decisión 578 de la CAN

LYDA DEBBIE GROZO COSTA^(*)
OSCAR O. PICÓN GONZÁLEZ^()**

I. INTRODUCCIÓN

El tema que nos ocupa es analizar situaciones de nula imposición internacional denominadas también “doble no imposición”, en el marco de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), las cuales determinan que en ciertas circunstancias algunos conceptos supuestamente afectos al Impuesto a la Renta, queden sin estar sujetos a gravamen.

La nula imposición o doble no imposición surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un Convenio para evitar la doble imposición, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material) o un conflicto de atribución (elemento subjetivo), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.¹

Este fenómeno puede ser visto como: (i) un efecto perverso derivado de la aplicación de los tratados internacionales en materia tributaria² que debe-

(*) Abogada. Con estudios de Maestría en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima Miembro del Instituto de Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET).

(**) Abogado de la Universidad de Lima. Master en Tributación Internacional de University of Florida (U.S). Magíster en Finanzas de la Universidad del Pacífico. Profesor de la Escuela de Postgrado de la Universidad de Lima, de la Universidad ESAN y de la Universidad del Pacífico. Socio de la firma de asesoría tributaria SABHA PERU S.A.C.

¹ Danon, Robert J. y Hugues, Salome. “La eliminación de la doble no imposición como objetivo de un CDI”, en Cahiers de Droit Fiscal International. IFA. Vol 89a.Viena, 2004, página 680 (traducción libre).

² Bravo Cucci, Jorge. “La (doble) no imposición”, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, página 541.

ría ser corregido, o (ii) simplemente como un efecto colateral al objeto perseguido por un Convenio de Doble Imposición (CDI): evitar o atenuar situaciones de doble tributación entre los países suscriptores, que no amerita una modificación al tratado.

En tal sentido, el presente trabajo está orientado a evaluar esta problemática específicamente vinculada a ciertas rentas pasivas en el marco de la Decisión 578 de la CAN.

Este Convenio Multilateral suscrito por los países miembros de la CAN tiene como perspectiva la armonización de las normas tributarias y la integración a nivel comunitario, a fin de disminuir el impacto fiscal originado en las operaciones comerciales cuando concurren dos o más potestades tributarias, teniendo como consecuencia que uno de los Estados Miembros renuncie en forma total o parcial a su potestad tributaria.

En efecto, tratándose de los impuestos a la renta y sobre el patrimonio, la Decisión 578 ha establecido que las rentas atribuibles a personas domiciliadas dentro de la CAN, sólo serán gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, lo que ha originado determinadas situaciones en que, en lugar de evitar la doble imposición, se produce una nula imposición.

En el presente trabajo analizaremos una situación de doble no imposición en materia de regalías, lo que nos permite describir detalladamente el problema planteado y pasar luego a evaluar posibles acciones al respecto.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1 Aspectos generales

Al integrar el Perú la CAN, está sujeto a las disposiciones de la Decisión 578 vigente desde el 1 de enero de 2005,³ la cual contiene un convenio multilateral para evitar la doble imposición internacional entre sus miembros.

A diferencia del esquema de atribución de rentas seguido por el modelo OCDE, bajo el cual las rentas pasivas suelen atribuirse al país de residencia y las activas al país de la fuente, la Decisión 578 ha optado por establecer un régimen a través del cual las rentas son gravadas únicamente por el país de la fuente, debiendo el país de residencia “(...) considerarlas como

³ El antecedente de esta norma fue la Decisión 40, vigente desde el 1 de enero 1981 hasta el 31 de diciembre de 2004.

*exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”.*⁴

En tal sentido, los distintos artículos de esta Decisión tienen por finalidad establecer criterios para determinar cuál es el “país fuente” respecto a cada categoría de renta y, por tanto, atribuirle a éste exclusiva competencia para gravar ciertas operaciones con su Impuesto a la Renta.

Así, el fenómeno de la doble no tributación puede ocurrir como consecuencia de la aplicación de la legislación interna; o cuando los Estados aceptan reconocer que solamente uno de ellos tiene exclusiva competencia, pero el Estado competente no la ejercita en realidad debido a una previsión de su propia ley nacional (la doble no imposición por razones de ley doméstica que no contiene una disposición permitiendo que grave esta renta). Este fenómeno no previsto puede ocurrir también por un conflicto de interpretación cuando uno de los Estados interpreta que las cláusulas del tratado conceden competencia exclusiva al otro Estado contratante, pero este último interpreta la misma cláusula de manera diferente, es decir, considera que no tiene competencia exclusiva y en este supuesto, la doble no imposición es atribuible al conflicto en la interpretación del Convenio.

El convenio de la CAN que intenta combatir la doble imposición entre sus países miembros, no ha previsto mecanismos para evitar estos supuestos producidos por la omisión o defecto de técnica legislativa, que origina que los mismos queden sin estar sometidos a imposición alguna.

Antes de evaluar el tema puntual de la nula imposición, a continuación efectuaremos un breve comentario del tratamiento dado a las rentas pasivas por la Decisión 578.

2.2 Regalías

Según el literal i) del Artículo 2 de la Decisión 578 de la CAN, se entenderá por regalía “(...) a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351”.

Según el Artículo 9 de esta misma Decisión, las regalías “(...) sólo serán

⁴ Artículo 3 de la Decisión 578.

gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible”.

El Artículo 12 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE establece que se debe entender por regalía (o canon) a las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Conforme a este mismo artículo, la competencia para gravar las regalías corresponde al país donde reside el titular del derecho o activo que da origen al pago de la regalía.

Como puede observarse, no sólo las definiciones de regalía difieren entre la Decisión 578 y el Convenio Modelo de la OCDE, sino que también las reglas de atribución de rentas son totalmente distintas entre uno y otro, pues mientras la primera emplea el criterio de la fuente, el segundo se basa en el de la residencia.

2.3 Intereses

Según el literal I) del Artículo 2 de la Decisión 578, se considerarán intereses a los *“(...) rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado”.*

De acuerdo a su Artículo 10, *“los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago”.*

Si bien del Artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE puede apreciarse que la definición de intereses es similar a la de la Decisión 578, la diferencia entre ambos documentos está dada nuevamente por el criterio adoptado para la atribución de rentas, pues mientras el Convenio de la CAN opta por atribuir las al país de la fuente de donde proviene el pago de los intereses, el Modelo OCDE confiere competencia al país de residencia del prestamista.

2.4 Dividendos

El Artículo 11 de la Decisión 578 establece que *“los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.*

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista”.

Según el numeral 3) del Artículo 10 del Modelo de la OCDE, los dividendos son los rendimientos de las acciones y otros instrumentos que confieran a su titular derecho a participar en los beneficios de la empresa (excepto los de crédito), así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal de los dividendos en el Estado donde reside la sociedad que hace la distribución.

Al comparar las normas mencionadas, puede observarse nuevamente que la Decisión 578 atribuye la potestad de gravar los dividendos al país donde domicilia la empresa que los distribuye, mientras que en el caso del Modelo OCDE, tal potestad es conferida al país donde reside el inversionista perceptor de los dividendos.

2.5 Caso propuesto

En los párrafos siguientes analizaremos una situación en particular: el tratamiento tributario de los pagos efectuados a un licenciante, por la cesión de la licencia de uso de un software.

En primer lugar debemos distinguir si la contraprestación por la cesión de un software constituye un pago por concepto de regalías o se trata de la retribución por la adquisición del mismo.⁵

En el Oficio 00679-2005/ODA-INDECOPI, la Oficina de Derechos de Autor

⁵ Mediante el Oficio 679-2005/ODA-INDECOPI, el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) ha señalado que el concepto de la retribución que abona el que encarga la creación de un software dependerá del acuerdo establecido por las partes en el contrato. Esto no puede establecerse a priori, sino que dependerá de lo estipulado en el respectivo contrato, pudiendo acordarse que dicha retribución es por la cesión de los derechos patrimoniales sobre la obra o sólo por la prestación de servicios (cesión en uso de un software).

de INDECOPI ha señalado que el contrato de licencia de uso regulado por el Artículo 95 del Decreto Legislativo 822, Ley sobre el Derecho de Autor, está referido a la autorización o permiso que otorga el autor o titular de los derechos patrimoniales de un programa de ordenador o software, a fin de que su obra pueda ser reproducida temporalmente en la memoria del ordenador (a esta reproducción se le denomina comúnmente uso) en una forma determinada y según lo convenido en el contrato, sin que ello implique la transferencia de ningún derecho. Esta autorización, salvo pacto en contrario, es no exclusiva e intransferible, existiendo una contraprestación determinada a cambio.

En tal sentido, puede concluirse que el contrato de licencia de uso de software, así como sus actualizaciones, implica la cesión en uso de uno de los atributos del derecho de autor (realizar la reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento) a favor de un tercero (licenciatario) que paga por ello.

El primer párrafo del Artículo 27 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF (en adelante, LIR), dispone que *“cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica”*.

El Artículo 16 del Reglamento de la LIR precisa que cuando la contraprestación pagada por el tercero corresponde a la cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el programa, se entiende configurada una enajenación. En cambio, la contraprestación calificará como regalía cuando se produzca una cesión parcial de los derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario.⁶

Si bien estas normas nos llevan a concluir que en el caso bajo análisis nos

⁶ Conforme a lo dispuesto en el Artículo 16 del Reglamento de la LIR, la cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación genera una regalía según lo previsto en el primer párrafo del Artículo 27 de la Ley, puede efectuarse a través de las siguientes modalidades contractuales:

- 1) Licencia de uso de derechos patrimoniales sobre el programa.
- 2) Cesión parcial de los derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario.

encontraríamos ante una cesión de uso de software que genera el pago de regalías, se debe tener que presente que mediante Informe 311-2005-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica de SUNAT el 22 de diciembre de 2005, la Administración Tributaria ha opinado lo siguiente:

- i) Para efectos del Impuesto a la Renta, en la adquisición de copias de software, la retribución que pagan los licenciarios a los licenciantes respecto de contratos que impliquen la simple licencia de uso personal de tales programas para computadoras no califica como regalía.
- ii) En la adquisición de software hecho a la medida o de programas estandarizados, la retribución que se pague será la contraprestación a una enajenación de bienes tratándose de adquisiciones que impliquen el simple otorgamiento de licencias de uso personal del software.

Debido a que el Artículo 94 del Código Tributario establece que “el pronunciamiento que se emita (se refiere a informes de la Intendencia Nacional Jurídica como el citado) *será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria*” y por tanto debe ser acatado durante un proceso de fiscalización, consideramos entonces razonable darle el tratamiento del pago por una enajenación a la retribución que un licenciario entregará a su licenciente por obtener una licencia de uso personal de software.

Si en esta situación el licenciente estuviera domiciliado en un país miembro de la CAN y aplicamos las disposiciones del Artículo 9 de la Decisión 578, tendríamos las siguientes consecuencias:

- a) Conforme a lo indicado, la retribución pagada por la cesión de una licencia de uso de software califica como una regalía y por tanto, corresponde gravar la respectiva renta al país fuente donde será usado este intangible, debiendo exonerarla el país de residencia del licenciente.
- b) Si de acuerdo al ejemplo desarrollado el software será usado en Perú, corresponderá a nuestro país gravar la respectiva renta de acuerdo a la legislación nacional.
- c) Como ya indicamos, SUNAT ha opinado que en este caso nos encontramos ante una enajenación y no ante una regalía, de tal manera que un licenciente no domiciliado estaría fuera al campo de aplicación del Impuesto a la Renta al no generar renta de fuente peruana.
- d) En consecuencia, tratándose de una licencia de uso de software confe-

rida a un usuario peruano por un sujeto domiciliado en un país miembro de la CAN, la retribución correspondiente no estará gravada en ninguno de los dos países.

III. ANÁLISIS Y COMENTARIOS

3.1 ¿Existe nula imposición?

Cuando las rentas de una persona provienen de operaciones realizadas en diversos países, éstas se encuentran potencialmente sujetas a tributar en más de una jurisdicción (típicamente el país de residencia de la persona y el país donde tales rentas son obtenidas), pudiendo dar lugar a situaciones de doble, múltiple o hasta nula imposición.

La doble tributación internacional se presenta típicamente cuando dos o más países pretenden aplicar similares impuestos⁷ a: (i) los mismos ingresos, (ii) obtenidos por el mismo contribuyente, (iii) en el mismo período tributario.⁸

El típico caso de doble tributación internacional se da cuando el residente de un país genera renta en otro país y por ello puede estar obligado a pagar impuestos en ambos lugares, generándose entonces tanto imposición sobre la base del lugar de residencia como de la ubicación de la fuente productora.⁹

Si de acuerdo a las conclusiones vertidas en el Numeral 2.5 precedente, consideramos que el resultado final a que lleva la opinión vertida por SUNAT en su Informe 311-2005-SUNAT/2B0000, es que la retribución pagada a un licenciante no domiciliado por ceder a un usuario peruano la licencia de uso temporal sobre un software, no califica como renta de fuente peruana al tener esta operación el tratamiento de una enajenación, nuestra primera impresión podría ser que no estamos ante una situación de doble tributación internacional puesto que al aplicar la legislación peruana de acuerdo a la interpretación de dicho informe, sólo el país de residencia gravaría esta renta.

⁷ En el presente documento nos referiremos exclusivamente a la doble tributación que se produce respecto al Impuesto a la Renta.

⁸ Brinker, Thomas M. y Sherman, W. Richard, "Alivio de la doble tributación internacional: las bases" en Revista de Tributación Internacional, WG&L, 2005, página 1 (traducción libre).

⁹ Dagan, Tsilly. "El mito de los tratados tributarios", en "Revista de Derecho Internacional y Política, No.32". Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York, 2000, página 2 (traducción libre).

No obstante esta primera inferencia, debemos tener presentes algunos elementos de la situación bajo análisis que nos llevarán a una posición distinta:

- a) La “inafectación” de la retribución obtenida por el licenciante no domiciliado se da como consecuencia de la opinión vertida en un acto administrativo y no por mandato de una ley o norma de rango similar.
- b) En nuestra opinión, la definición de regalía contenida en la LIR y en su Reglamento no se condicen con la conclusión adoptada por la Administración Tributaria en el informe citado.
- c) Así como existe ese informe de SUNAT, el Tribunal Fiscal ha emitido diversas resoluciones donde adopta un criterio diferente, calificando la retribución del licenciante como una regalía y no como el pago por una enajenación de intangibles.
- d. La definición de regalía contenida en el Artículo 2 de la Decisión 578 es bastante amplia y contempla en nuestra opinión, los pagos efectuados por la cesión en uso de software.

De esta forma, consideramos que en el caso planteado nos encontramos conceptualmente ante una situación de doble tributación internacional a la que resulta aplicable la Decisión 578 en la medida que el licenciante esté domiciliado en otro país de la CAN.

Como ya hemos indicado antes, en virtud del criterio administrativo vertido por SUNAT sobre este tema, el resultado de aplicar dicho convenio sería crear una situación de nula imposición.

3.2 Efecto nocivo de la nula imposición

Identificada una situación de nula imposición, uno de los primeros cuestionamientos que nos vienen a la mente es si estamos realmente ante un efecto nocivo contrario a la naturaleza de un CDI o simplemente ante una consecuencia colateral no deseada?

Dependiendo de la posición que adoptemos frente a estas interrogantes, podremos optar por tratar de establecer medidas correctivas que tiendan a eliminar la nula imposición, o simplemente convivir con ella como un efecto que puede darse al aplicar un CDI.

Como se ha indicado, la doble no imposición es un efecto que surge fuera de la intención de quienes celebran un CDI, cuyas disposiciones no tienen

como objetivo la prevención de esa situación.

No obstante, podría considerarse un despropósito que en la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación surjan situaciones de nula imposición que menoscaban la integridad de los tratados y resultan incompatibles con la idea de compartir la carga tributaria entre dos jurisdicciones, propiciando con ello la creación de refugios fiscales.

Debemos considerar que si la doble Imposición Internacional es un obstáculo para el comercio internacional, toda vez que encarece el libre movimiento internacional de capitales al imponer una carga fiscal inequitativa sobre el inversionista, quien se ve gravado en más de una oportunidad respecto a una misma operación; podría considerarse que las situaciones de nula imposición producen también un efecto nocivo propiciando la pérdida de neutralidad fiscal y de eficiencia en la localización de los factores de producción.

Por ello, aun cuando existe una corriente de opinión que señala que el ahorro fiscal no tiene efectos nocivos porque la renuncia de un país a la tributación o limitación de sus facultades tributarias no genera mayores perjuicios, consideramos válida la posición que sostiene la eliminación de situaciones de nula imposición como parte del análisis y de las disposiciones propias de un CDI.

Así, algunas medidas que podrían adoptarse en el marco de la Decisión 578 para eliminar situaciones de nula imposición, serían:

- a) Efectuar comentarios que interpreten el sentido de las normas plasmadas en el CDI (de manera similar a los del Modelo OCDE), siguiendo los lineamientos de los informes o recomendaciones para prevenir situaciones de nula imposición.
- b) Incluir disposiciones que traten expresamente los conflictos de nula imposición, tales como que el País Miembro al que corresponde renunciar a gravar una renta por efecto del convenio, lo haga efectivamente sólo cuando el otro Estado afecte tributariamente la misma. Esto implicaría incluir en la Decisión 578 una cláusula de “sujeción a tributación”, mediante la cual las rentas o patrimonios deberían ser efectivamente gravadas en el otro Estado contratante, impidiendo que resulten excluidos de imposición.

Este tratamiento puede inferirse del Modelo OCDE, donde se ha establecido que para ser beneficiario del convenio se requiere ser un residente de

un Estado Contratante, es decir, ser “sujeto a impuestos”¹⁰ o responsable del pago, con lo cual se garantiza que la no tributación en el país de la fuente sólo podría concederse si se produjera una efectiva tributación en otro Estado contratante.

Así, a través de estas medidas podría evitarse la doble imposición como resultado de desacuerdos entre Estados, procurándose con estas modificaciones que el impuesto sea aplicado por lo menos una vez.

3.3 Nula imposición como efecto colateral

En su afán de aliviar y/o evitar situaciones de doble imposición internacional, los países utilizan diversos mecanismos que pueden ser calificados como unilaterales, bilaterales o multilaterales.

Los mecanismos unilaterales son aquéllos establecidos por la legislación interna de un país y forman parte de las políticas que éste adopta para reducir el impacto tributario sobre sus residentes cuando generan rentas en el exterior y son gravados allá.

Así, un punto de partida generalmente aceptado en tributación internacional es que el país de la fuente grava los ingresos obtenidos dentro de su territorio por extranjeros, mientras que el país de residencia es requerido a emplear algún mecanismo para evitar la doble imposición sobre sus residentes.¹¹

Los mecanismos bilaterales (entre los cuales incluiremos por razones prácticas a la Decisión 578) consisten en la celebración de convenios entre países, en los cuales son plasmados los acuerdos adoptados por éstos con relación a qué jurisdicción gravará una renta en determinada situación (por lo tanto, el otro país renuncia a gravar total o parcialmente esa misma renta).

Usualmente, las soluciones unilaterales difieren del uso de convenios bilaterales debido a que las primeras tienden a permitir que el país de la fuente se beneficie recaudando tributos, mientras que los convenios generalmente atribuyen rentas en beneficio de los países de residencia, típicamen-

¹⁰ El término “sujeto a impuestos” se definió en el párrafo 1) del artículo 4 del Modelo de la OCDE como ser “residente de un Estado” por causa de su domicilio, de residencia, lugar de la gerencia o de cualquier otro criterio de una naturaleza similar.

¹¹ Usualmente la tributación en la fuente está basada en la Teoría del Beneficio, bajo la cual un extranjero que invierte en un país se ve beneficiado por la seguridad nacional, el sistema legal, la infraestructura, la fuerza de trabajo y el sistema financiero provistos por el país anfitrión.

te basados en un esquema que distingue entre rentas activas y pasivas.

A diferencia del esquema general de atribución de rentas seguido por modelos internacionales de CDI, tales como el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE u OECD según sus siglas en inglés)¹² y la Organización de las Naciones Unidas (ONU o UN según sus siglas en inglés),¹³ bajo el cual las rentas pasivas suelen atribuirse al país de residencia y las activas al país de la fuente, la Decisión 578 ha optado por establecer un régimen a través del cual las rentas son gravadas únicamente por el país de la fuente, debiendo el país de residencia *“considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”*.¹⁴

En tal sentido, los distintos artículos de esta Decisión tienen por finalidad establecer criterios para determinar cuál es el “país fuente” respecto a cada categoría de renta y por tanto, atribuirle a éste exclusiva competencia para gravar ciertas operaciones con su Impuesto a la Renta.

Partiendo de estas ideas básicas sobre mecanismos para evitar la doble tributación internacional, podemos apreciar por un lado que típicamente los países de residencia adoptan medidas unilaterales a través de las cuales ceden recaudación a favor de los países fuente en aras de no afectar doblemente a sus propios residentes. Por otro lado, tenemos un caso excepcional como la Decisión 578 donde a través de un CDI, los países miembros de la CAN atribuyen competencia tributaria exclusiva al país fuente en lugar de adoptar el criterio paradigmático del país de residencia aplicado por convenios celebrados sobre modelos como OCDE y ONU.

Si tomamos estos elementos y los combinamos en torno al caso práctico objeto de análisis, podemos apreciar que si bien la competencia tributaria ha sido atribuida a Perú por la Decisión 578, la situación de nula imposición se presenta debido a una opinión de la propia administración nacional, es decir, pudiendo gravar esta renta se ha decidido no hacerlo, sabiendo además que por aplicación de la misma Decisión corresponde exonerarla al país de residencia.

Es más, como ya vimos, usualmente el país de residencia adopta por deci-

¹² La explicación detallada de cada artículo contenido en este modelo de convenio, podemos encontrarla en los Comentarios preparados por la OCDE, cuya última versión corresponde al año 2005.

¹³ De manera similar a la OCDE, la ONU también ha elaborado sus Comentarios, los cuales corresponden al año 1999.

¹⁴ Artículo 3 de la Decisión 578.

sión propia mecanismos unilaterales para que sus residentes no se vean afectados por situaciones de doble tributación internacional, renunciando por tanto a una parte de su recaudación a través de esta vía.

Visto todo ello, podemos realmente pensar en la nula imposición como una situación perversa ajena al objeto central de los CDI que requiere ser eliminada o por lo menos corregida?

Más allá de los aspectos académicos mencionados en el Numeral 3.2 precedente, consideramos que el análisis del caso propuesto en el presente trabajo nos permite concluir que las situaciones de nula imposición califican como efectos colaterales de la aplicación de CDI y no como antítesis del objeto central buscado por estos convenios.

Esta situación resulta más evidente en nuestra opinión, tratándose de la Decisión 578 en que el esquema de atribución de rentas privilegia al país fuente y es éste el que se rehúsa a gravar una determinada renta.

IV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

- 4.1 Los CDI establecen normas de asignación de potestad tributaria entre los Estados suscriptores del convenio, reconociendo en algunos casos exclusiva competencia a uno de ellos o una asignación compartida en otros. Ello puede conducir a situaciones de nula imposición (llamada también doble no imposición).
- 4.2 El fenómeno de la doble no imposición es un efecto no deseado, originado entre otras situaciones, cuando el Estado al que corresponde gravar según el CDI no ejerce su derecho en virtud a que su ley doméstica (interna) concede una exención o no contiene una disposición que grave esa determinada renta, cuando se identifica una falta de técnica legislativa o por un conflicto de interpretación.
- 4.3 La Decisión 578 se sustenta en el criterio de la fuente, atribuyendo potestad tributaria al Estado donde las rentas son producidas. Como se ha comentado en el Numeral 2.5 precedente, es posible que en el caso de regalías pagadas por un licenciatario peruano de software a un licenciatario de la CAN, se presente una situación de doble no imposición.
- 4.4 Frente a la nula imposición pueden adoptarse dos criterios sustentables desde el punto de vista académico: (i) considerarla nociva y por tanto pasible de disposiciones correctivas (ver Numeral 3.2 precedente) o (ii) aceptar esta situación como un efecto colateral de los

CDI que no requiere medidas correctivas a nivel del convenio (ver Numeral 3.3).

- 4.5 En nuestra opinión debería primar el segundo criterio, toda vez que no es objeto de los CDI lidiar con situaciones de nula imposición, las cuales se producen usualmente por factores internos del país al que se atribuye competencia tributaria de acuerdo a los términos del convenio aplicable.
- 4.6 La posición adoptada resulta más evidente al analizar el caso propuesto y los alcances de la Decisión 578, pues habiéndose atribuido competencia tributaria a Perú, una interpretación de su Administración Tributaria generaría la situación de nula imposición.

BIBLIOGRAFÍA

- Bravo Cucci, Jorge. “La (doble) no imposición”, en “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar”. Buenos Aires, Ábaco, 2005.
- Brinker, Thomas y Sherman, Richard. “Alivio de la doble tributación internacional: las bases”, en “Revista de Tributación Internacional”, WG&L, 2005 (traducción libre).
- “Convenio modelo para evitar la doble tributación internacional sobre la renta y sobre el capital”, Comité de Asuntos Tributarios de la OCDE, Francia, 2003 (traducción libre).
- Dagan, Tsilly. “El mito de los tratados tributarios”, en “Revista de Derecho Internacional y Política, No. 32”, Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York, 2000 (traducción libre).
- Danon, Robert J. y Hugues, Salome. “La eliminación de la doble no imposición como objetivo de un CDI”, en Cahiers de Droit Fiscal International. IFA. Vol 89a, Viena, 2004 (traducción libre).
- “Los Convenios de Doble Imposición”, en “Estudios de Derecho Tributario Internacional”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., 2006.
- Malees, John A.; Byrne, Peter D.; Cruz, Salvador y Valelilla, Moisés. “Tratamiento Tributario Comparado de los Pagos a Extranjeros en América Latina” en “Notas Tributarias Internacional”, Febrero 1997 (traducción libre).