

Identificación de los criterios de sujeción de las rentas en los CDIs celebrados por el Perú

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

INTRODUCCIÓN

La doctrina reconoce que de entre las numerosas cuestiones que se plantean al analizar los CDIs adquieren capital importancia los problemas de interpretación y calificación que se originan en su aplicación.¹

Una interpretación unilateral discorde, en la mayoría de las ocasiones, no eliminaría la doble imposición internacional, creando, por el contrario disfunciones del sistema convencional, alejándonos de la justicia tributaria de nuestro ordenamiento jurídico. No obstante, es pertinente dejar sentado desde el inicio de esta ponencia que en ámbito peruano, el problema de por sí muy serio de la adecuada interpretación de los CDIs, reviste mayor gravedad debido a la singular situación de los Países Miembros de la Comunidad Andina que cuentan con un régimen común para evitar la doble imposición.

Por más de treinta años, el Perú contó sólo con un convenio bilateral, el cual fue celebrado con Suecia,² sin embargo, a la fecha éste sido materia de denuncia por parte de Suecia el 02 de junio de 2006, fecha en que el gobierno sueco adoptó la Propuesta 2005/06:125.

Asimismo, el Perú aprobó Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena³ que crea

¹ Así lo señala, entre otros, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. "Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional". En: *Fiscalidad Internacional*, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007, pág. 268.

² Convenio entre el Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos a la Renta y al Capital, suscrito el 17 de setiembre de 1966.

³ El Pacto Andino, hoy denominado Comunidad Andina de Naciones (CAN), es un acuerdo de integración subregional suscrito originalmente en la ciudad de Cartagena (Colombia), en mayo de 1969, por Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú. Venezuela se adhiere a él, posteriormente, mediante el llamado Consenso de Lima, firmado el 13 de febrero de 1973. En octubre de 1976, Chile abandonó el Pacto Andino, por haber escogido un modelo de desarrollo económico, incompatible con

el Régimen Común para Evitar la Doble Imposición mediante el Decreto Ley Nº 19535 el 20 de setiembre de 1972,⁴ la cual fue adoptada en el Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión, celebrado en Lima del 8 a 16 de noviembre de 1971. Hace más de tres años la Comisión de la CAN aprobó la Decisión Nº 578, la misma que fue publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 5 de mayo de 2004. La citada Decisión constituiría la nueva normatividad común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.⁵

Son excepcionales los CDIs multilaterales;⁶ sin embargo, la principal característica del régimen para eliminar la doble imposición de la Comunidad Andina⁷ es que éste adopta el principio de fuente, cuando todos sus miem-

los compromisos contraídos dentro del acuerdo subregional, quedando sólo en él los llamados países bolivarianos: Venezuela, Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia. No obstante, Venezuela se retiró de la CAN el año 2006.

4 Al respecto el artículo 21º de la Decisión 40 estableció que los Países Miembros debían depositar en la Secretaría de la Junta del Acuerdo de Cartagena, los instrumentos por los cuales ponen en aplicación el presente convenio. Adicionalmente se estableció que el Convenio Multilateral entrará en vigor:

Para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas a partir del 1º de enero siguiente a la fecha del depósito de los instrumentos referidos, por todos los Países Miembros.

Para las empresas, respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que se inicie después del depósito referido.

Respecto a los impuestos al patrimonio, a partir del 1o. de enero siguiente a la fecha del depósito indicado.

5 Debería entrar en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de la Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo cual ocurrió el 5 de mayo de 2004 (Año XXI - Número 1063).

6 El convenio multilateral suscrito entre los Países Miembros del Consejo de la Unión Económica Árabe (Reino de Jordania, la República Democrática de Sudan, la República Árabe de Siria, la República de Irak, el Estado de Kuwait, la República Árabe de Egipto y la República Árabe de Yemen) el 3 de diciembre de 1973, en general sigue el Modelo de la OCDE; sin embargo, establece el principio de renta compartida para dividendos (artículo 9º), intereses (artículo 10º) y regalías (artículo 11º) sin establecer límites máximos de gravamen en el país de la fuente. Cómo método para la eliminación de la doble imposición establece el de la exención (artículo 21º) y el de la deducción en las rentas pasivas.

Por su parte, el convenio suscrito el 6 de julio de 1996 por los Países de la Comunidad del Caribe (CARICOM) (Antigua, Bécice, Dominica, Granada, Guyana, Jamaica, Montserrat, San Cristóbal y Nevis, Santa Lucía y San Vicente y Granadinas, Barbados, y Trinidad y Tobago) establece el principio de gravamen en residencia para el caso de dividendos, a diferencia del Convenio suscrito en 1973 que fijó el principio de renta compartida priorizando al país de la fuente, fijando en algunos casos límites que variaban tratándose de cada país.

7 Tanto la Decisión 40 como la 578 siguen el principio de fuente.

bros, excepto Bolivia, cuentan con sistemas de gravamen por renta de fuente mundial.⁸

En el año 2001 se realizó una evaluación de la conveniencia de celebrar CDIs a través de una Consulta Ciudadana, la cual resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile⁹ y Canadá¹⁰ actualmente vigentes. Posteriormente el Perú ha suscrito CDIs con Brasil y España,¹¹ los cuales se encuentran en el Congreso de la República a efecto de proseguir el procedimiento de aprobación previsto en su Constitución Política. Adicionalmente, el Perú, como país miembro de la Comunidad Andina, es parte del CDI multilateral que rige para la CAN.

A su vez, nuestro país se encuentra en negociaciones con Francia, Suiza, Italia, Tailandia, Reino Unido y Suecia.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los problemas que se analizarán se circunscriben al Perú y a su sistema legal del Impuesto a la Renta, actualmente compuesto por la ley interna y tratados internacionales. En primer lugar se dejará constancia de la problemática existente en torno a la vigencia de la Decisión 578, después se pretende establecer el alcance de la cláusula de no discriminación de la norma comunitaria para evitar la doble imposición y finalmente se identificarán los criterios de sujeción utilizados por los diversos CDIs del Perú.

En la actualidad, existe una amplia discusión sobre la entrada en vigencia o no de la Decisión 578. La situación se sitúa dentro de un problema más amplio, referido a que el principio de aplicación directa no tiene sustento constitucional en el Perú, por lo que las Decisiones de la Comunidad Andina que versan sobre materia tributaria requerirían ser expresamente incorporadas en el derecho interno nacional, en tanto la Constitución de la República de 1993 no admite normas suprana-

⁸ Si bien Ecuador cuenta con un sistema de renta de fuente mundial, recientemente ha incorporado el método de la exención, en lugar del crédito, a efecto de eliminar unilateralmente la doble imposición. En Colombia y Perú el mecanismo unilateral es el crédito. Mayor detalle sobre la modificación de la legislación ecuatoriana se encuentra en el artículo de GUERRA, Gustavo en *Latin America - Taxation & Investment*, Online Update, IBFD 11 de marzo del 2008.

⁹ Suscrito el 08 de junio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27905 publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

¹⁰ Suscrito el 21 de julio de 2001 y a probado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27904 publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

¹¹ Suscritos el 17 de febrero y el 06 de abril de 2006, respectivamente.

cionales. Es preciso notar que nos encontramos ante la aprobación en la Comunidad Andina de una norma supranacional emitida en cumplimiento de un tratado suscrito por el Estado Peruano (la Decisión 472) y no frente a la aprobación de un tratado propiamente dicho.

No se conocen los alcances de la cláusula de no discriminación contenida en la norma comunitaria para evitar la doble imposición (las Decisiones 40 y 578 comparten el mismo problema), existiendo posiciones extremas que llevarían a la conclusión que los domiciliados en el Perú y los domiciliados en los países miembros de la CAN deben recibir el mismo tratamiento, lo cual llevaría al absurdo de que los últimos tributen por sus rentas de fuente mundial.

Coexisten criterios de sujeción en la legislación interna y la norma comunitaria (las Decisiones 40 y 578 comparten el mismo problema), que han generado una serie de interpretaciones y que, según algunos, implican la no sujeción de algunas rentas a ninguna jurisdicción tributaria andina (doble exención) amparándose en la necesidad de que la ley interna prevea las reglas de fuente o criterios de sujeción que adopta el CDI.

ANÁLISIS DEL PROBLEMA

Problema de la vigencia de la Decisión 578

Como se sabe las Decisiones de la CAN constituyen las normas de mayor jerarquía de este organismo,¹² la Comisión creada el 26 de mayo de 1969 es el órgano normativo del Sistema Andino de Integración, cuya capacidad legislativa, expresada en la adopción de Decisiones, la comparte ahora con el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores.

Si bien los Tratados Internacionales constituyen el acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional destinados a producir efectos jurídicos y se rigen por el Derecho Internacional plasmado en el Acuerdo de Viena; es preciso notar que la aprobación de normas supranacionales -como es el caso de las Decisiones de la CAN aprobadas por unanimidad- supone la manifestación de voluntad de varios Estados, en tal sentido, la figura que se le asemeja es la de los tratados.¹³

¹² Sobre el quórum de votación y funcionamiento de la Comisión ver la Decisión 471. (www.comunidadandina.org).

¹³ No obstante, por tratarse de una norma comunitaria y, en estricto, no de un tratado, los argumentos referentes al *pacta sum servanda*, el Convenio de Viena, el *treaty overrides*, etc. se relativizan en los análisis que hacen los tributaristas.

En virtud a lo establecido por el artículo 56º de la Constitución Política del Perú de 1993 los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que -entre otros- creen, modifiquen o supriman tributos.¹⁴

Por otro lado, el artículo 2º de la Ley Nº 26647¹⁵ dispone que la aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el artículo 56º de la Constitución Política corresponde al Congreso de la República, mediante Resolución Legislativa y su ratificación al Presidente de la República, mediante Decreto Supremo. Asimismo el artículo 3º del citado dispositivo legal señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos.

Tal y como se desprende de las normas constitucionales y legales antes señaladas, existe un procedimiento específico para que los tratados internacionales formen parte del derecho nacional.

El principio de aplicación directa, según el cual las normas del sistema andino, sin perder su naturaleza comunitaria, se integran formalmente al derecho interno de los Estados miembros sin necesidad de un acto de aprobación por parte de estos, se ha puesto de manifiesto a través de la Decisión 472 de la CAN¹⁶ que ha señalado expresamente que las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión de la CAN son directamente aplicables en los Estados miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que se señale lo contrario.¹⁷

Si bien la Decisión 472 estableció en su artículo 2º que las Decisiones obli-

¹⁴ En contraposición a los "Tratados Ejecutivos", que son los facultados por el artículo 57º de la Constitución que establece que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo 56º.

¹⁵ Publicada el 28 de junio de 1996.

¹⁶ Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, modificado por el Protocolo de Cochabamba el 28 de mayo de 1996.

¹⁷ Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

gan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina, la citada norma no fue implementada en el ordenamiento jurídico del Perú, en tanto se requeriría la modificación de la Constitución.¹⁸

Al respecto es necesario tener en cuenta que la Constitución Política del Perú de 1993 no prevé la existencia de una norma de esta naturaleza en el ordenamiento jurídico peruano; es más ni siquiera prevé la transferencia de competencias legislativas a favor de organismos supranacionales.

Este vacío constitucional ya ha sido advertido por la doctrina, así tenemos que BREWER CARIAS¹⁹ señala que:

“Con excepción de las Constituciones de Colombia y Venezuela, las Constituciones de Bolivia, Ecuador y Perú, países integrantes del Grupo Andino, no autorizan a los órganos legislativos de dichos estados a transferir, delegar o ceder sus competencias constitucionales de legislar a los órganos de la Comunidad Andina; y estos Estados, por lo tanto, no renuncian a legislar en las materias o competencias transferidas, cedidas o delegadas”.

Es preciso señalar que las consecuencias de la entrada en vigencia de la Decisión 578, no se limitan a la automática abrogación de la Decisión 40; sino también, entre otros, al aparente conflicto de normas que surgiría respecto al artículo 19º de la Decisión 292²⁰ que señala:

Con el fin de evitar situaciones de doble tributación se observaran, además de las disposiciones establecidas en la Decisión 40 y las normas que la adicione, modifiquen o sustituyan, las siguientes reglas:

- a) *El País Miembro del domicilio principal no gravará con los impuestos a la renta y a las remesas la parte de los dividendos distribuidos por la empresa multinacional andina, que correspondan a las utilidades obtenidas por sus sucursales instaladas en los demás Países Miembros;*

¹⁸ El artículo 4º de la Decisión 472 establece que los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

¹⁹ BREWER CARIAS, Allan R. *“Implicancias Constitucionales del Proceso de Integración en la Comunidad Andina”*. En: *Derecho Comunitario Andino*. Lima: Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, pág. 113.

²⁰ Adoptada el 21 de marzo de 1991.

- b) *En el País Miembro del domicilio principal no se gravara con el impuesto a la renta la predistribución que realice la empresa inversionista de la parte de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina que corresponda a las utilidades obtenidas por las sucursales de esta ultima instaladas en los demás Países Miembros, y*
- c) *En los Países Miembros distintos al del domicilio principal, no se gravara con el impuesto a la renta la predistribución que realice la empresa inversionista de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina.*

No obstante, merece resaltarse que la Decisión 40, como ya se señaló, fue aprobada mediante el Decreto Ley N° 19535, mientras que la Decisión 292 no ha sido incorporada al derecho nacional por ninguna norma, e incluso fue adoptada antes de que el Congreso apruebe la Decisión 472 que estableció el principio de aplicación directa.

Si bien adoptar una posición respecto a la vigencia de la Decisión 578 no es materia de este artículo, y ante la ausencia de pronunciamientos oficiales, en el presente trabajo haré el análisis en función a la Decisión 578 para efectos exclusivamente didácticos, en tanto, las conclusiones a las que se arriban son igualmente aplicables a la Decisión 40. No obstante, considero de suma importancia que se solucione el problema a nivel constitucional, porque si bien es la Decisión 578 la que ha puesto en el tapete la discusión, tal problema no es nuevo, en tanto ya había sido evidenciado, por ejemplo, con la adopción de la Decisión 292 que regula materia tributaria reservada al procedimiento de aprobación del artículo 56º de la Constitución.

El asunto es tan trascendente, que en virtud a la norma comunitaria -como veremos más adelante- se van a establecer en algunos supuestos obligaciones respecto al impuesto a la renta reservados constitucionalmente a una ley, lo cual implica la configuración de hechos imponible diferentes a los previstos en la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú²¹ -en adelante LIR- y a su vez, supuestos en los que en virtud a la norma comunitaria resultarán no gravados en el Perú a pesar de que la LIR dispone lo contrario.

Las herramientas tradicionales para la interpretación de los CDIs, internacionalmente aceptadas, como son los Comentarios a los Modelos sean de la OCDE o de la ONU, en muchos aspectos, sino en todos, carecen de utilidad frente al modelo multilateral adoptado por los Países de la CAN. En tal sentido, la abundante doctrina plasmada en una rica bibliografía, referente

²¹ El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF publicado el 8 diciembre de 2004 y modificatorias.

a los distintos aspectos de los CDIs existente en el mundo, producida principalmente en Estados Unidos de Norteamérica y en países europeos, deviene, en la mayoría de aspectos en inaplicables.

El establecimiento en el propio CDI multilateral de reglas de fuente comunes, se aleja del típico actuar en las negociaciones bilaterales, que fundamentalmente tratan de establecer el derecho al gravamen de uno u otro Estado o ambos, sin alterar la regulación interna de cada país en lo concerniente a la fuente generadora de renta. Tanto así, que en la práctica se dan situaciones de doble imposición, no obstante la existencia de un CDI entre dos Estados, ocasionadas por el conflicto fuente - fuente.

En tal sentido, los países miembros de la CAN renuncian a su regulación interna que establece los criterios objetivos de sujeción y adoptan reglas de fuente comunitarias.

Delimitación de los alcances de la cláusula de no discriminación de la norma comunitaria para evitar la doble imposición

Como premisa al análisis de la situación antes expuesta conviene analizar el derecho otorgado por el artículo 19º del CDI de la CAN aprobado mediante la Decisión 40 que señala: *“Ninguno de los Países Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio”*. La misma disposición se encuentra prevista en el artículo 18º de la Decisión 578 con la variante que hace referencia a los impuestos que son materia de la “Decisión”.²²

Conforme la doctrina reconoce, al ser el principio de igualdad un principio de naturaleza instrumental, su interpretación depende de tres factores:

1. Contexto en el que se inscribe
2. Relación con el resto del ordenamiento
3. Mecanismo de que se dispone para hacer efectiva sus exigencias.

En cuanto al tercer punto, debe notarse que no es posible hacer efectivo materialmente al no domiciliado, el gravamen que por renta de fuente

²² Artículo 18 de la Decisión 578 de la CAN.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros: *“Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”*.

mundial le corresponde al domiciliado. En tal sentido, García Prats,²³ identifica como criterio “decisivo” la sujeción por renta mundial o por criterio territorial en el ámbito de la imposición a la renta.

Como referente podemos señalar que el Modelo de Convenio de la OCDE *“opta por considerar que los residentes y los no residentes **no se encuentran en las mismas condiciones** ante la aplicación de la normativa tributaria y, por tanto, sus posiciones no son comparables, sin que a efectos de la aplicación del artículo 24.1²⁴ del modelo de convenio quepa ninguna excepción a dicha afirmación. Se consagra así, de este modo, como básica la tradicional distinción consolidada en muchos sistemas fiscales entre la tributación de la renta de los residentes -vinculación personal por la renta mundial- y de los no residentes -vinculación territorial de carácter real”*.

La doctrina admite y ratifica que no siendo comparables las situaciones jurídico-tributarias de los domiciliados (residentes) y de los no domiciliados (no residentes), los Estados encuentran un criterio válido de distinción para formular un sistema tributario distinto y aleatorio, para unos y para otros, a pesar de que dicha distinción pueda provocar en ocasiones una situación tributaria realmente gravosa. García Prats, señala que *“baste pensar, por ejemplo, en que el gravamen que recae sobre los no residentes somete con carácter general la renta bruta, sin posibilidad de tener en cuenta gastos, descuentos, reducciones, deducciones o bonificaciones, aplicando un tipo proporcional, en muchas ocasiones francamente elevado”*.

La diferente extensión con que la norma tributaria pretende afectar a los sujetos domiciliados y no domiciliados constituye un criterio de separación claro para el establecimiento de diferencias tributarias sin que las mismas puedan originar, bajo la perspectiva de la cláusula de no discriminación, un comportamiento contrario a las normas tributarias internacionales convencionales.

En conclusión podemos afirmar a la luz de la doctrina antes señalada que, a pesar de la literalidad de los artículos 18º o 19º de la Decisión 578 o 40 respectivamente, la norma comunitaria admite tratamiento diferenciado entre

²³ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional”. En: *Fiscalidad Internacional*, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007, pág. 1082.

²⁴ 24.1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

el domiciliado en un país miembro y el domiciliado en otro país miembro. Corrobora tal situación, un argumento -más que doctrinario- fáctico basado en la interpretación sistemática de la norma comunitaria, dado que si así no fuera, carecería de sentido regular todos los tipos de renta incluidos en los artículos diferentes al 18º o 19º de la norma comunitaria ante aludidos, en tanto la única y suficiente disposición sería tratar a los domiciliados en los países miembros, como si lo fueran de su propio país.

No obstante, lo antes señalado, traería como principal consecuencia no deseada, la doble o múltiple tributación por rentas de fuente mundial, no sólo territorial, en todos los países que han adoptado tal sistema de gravamen en su legislación, como son Colombia, Ecuador y Perú, lo cual constituye un contrasentido y un absurdo.

Finalmente, respecto al principio de no discriminación -al margen del problema de la aprobación o vigencia de la Decisión 292- es importante resaltar que el artículo 18²⁵ concede el principio de igualdad a las empresas multinacionales andinas condicionándolas al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación nacional, lo cual tiene más sentido que la interpretación que afirma que a los domiciliados de Países Miembros de la CAN se les grave con el impuesto a la renta como si se tratara de domiciliados en el Perú.

Criterios de sujeción en los CDIs suscritos por el Perú

Habiendo establecido el alcance del artículo 19º de la norma comunitaria, es procedente analizar el tema de la fuente de la renta, aludido al iniciar este trabajo. Considerando que las normas jurídicas solo tienen incidencia en quienes alcanza la soberanía del estado que las dicta, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer el citado gravamen en determinadas personas.

Al margen de la jurisdicción que tendrá derecho a gravar con el impuesto a la renta determinada renta generada en un país distinto al de residencia o domicilio -en cuyo caso prima el estado de la fuente- considero que la principal variante entre los modelos internacionales (OCDE y ONU) y la norma comunitaria, consiste en que a nivel multilateral comunitario la Decisión 40 y la 578 han adoptado criterios de fuente uniformes en el propio CDI aplicables a todos los países miembros. No menos importante,

²⁵ “Las empresas multinacionales andinas y sus sucursales gozaran en materia de impuestos nacionales internos del mismo tratamiento establecido o que se estableciere para las empresas nacionales en la actividad económica que desarrollen, siempre que cumplan con los mismos requisitos exigidos para estas empresas por la legislación nacional correspondiente”.

es la regla sobre los beneficiarios de la norma comunitario, que se aleja de los conceptos internos sobre domicilio, al referirse exclusivamente al “residente habitual”; sin embargo, el citado tema escapa el ámbito de este trabajo.

Debe tenerse en cuenta que típicamente se ha afirmado que las disposiciones contenidas en un CDI 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 CDI, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto”.²⁶ No obstante, es preciso notar que tal afirmación, que actualmente es cuestionada a nivel mundial, es relativa exclusivamente a los MCOCDE y MCONU y, como veremos, no sería aplicable para el caso de la norma comunitaria de la Comunidad Andina.

En tal sentido es pertinente conocer qué rentas califican como de fuente peruana según la LIR, para a su vez, identificar en los casos en que tal calificación tiene validez o ha sido sustituida por algún CDI bilateral o multilateral.

En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como “renta” por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas.²⁷

De acuerdo a la doctrina los criterios básicos de sujeción que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales son:

1. Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria.
2. Criterio de la fuente de la renta: También conocido como criterio territorial u objetivo, implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico. El derecho a exigir un tributo se fundamenta básicamente en la “pertenencia” de la actividad o bien gravado, a la estructura económica de un determinado país.²⁸

²⁶ BUSTOS BUIZA, José Antonio, “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”, DOC. N.o 9/01

²⁷ GARCIA MULLIN, Roque. “Impuesto Sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impuesto”. República Dominicana, 1980, Pág. 35.

²⁸ GARCIA MULLIN, Roque. “Impuesto Sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impues-

La soberanía fiscal del Estado se ejerce sobre un determinado espacio físico, en cuyo ámbito se dan los hechos imponibles imputables a los contribuyentes no domiciliados, cuya tributación obedece a vínculos territoriales y no personales.²⁹

La LIR establece que los criterios personal y de la fuente se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial;³⁰ mientras que los no domiciliados tributan por sus rentas de fuente peruana.

En tal sentido es pertinente conocer qué rentas califican como de fuente peruana según la LIR, para a su vez, identificar en los casos en que tal calificación tiene validez o ha sido sustituida por algún CDI bilateral o multilateral en función a la primacía de éstos sobre la Ley y a la incorporación al derecho nacional de los Tratados prevista por la Constitución, conforme se detalla a continuación:

En virtud a lo previsto por el artículo 55º de la Constitución de la República de 1993, los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03041-A-2004 del 14 de mayo de 2004 -que constituye precedente de observancia obligatoria- establece la primacía de los tratados sobre las leyes, entre otros, en virtud a la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados ratificada por el Perú mediante Decreto Supremo Nº 0209-2000-RE publicado el 21 de setiembre de 2000.³¹

No obstante, del análisis de los CDIs bilaterales celebrados con Chile y Canadá, plenamente en vigor, se concluye que las reglas de fuente previs-

to". República Dominicana, 1980, Pág. 39.

²⁹ CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. "Manual de Fiscalidad Internacional". Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública.

³⁰ La LIR no lo señala expresamente; sin embargo su artículo 6º señala que "están sujetas al impuesto a la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país...".

³¹ Mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nros. 02362-A-2002, 02361-A-2002, 02360-A-2002, 02355-A-2002, 02354-A-2002, 02344-A-2002, entre otras, se había adoptado el criterio que 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) modificó las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificatorio del Convenio Peruano Colombiano de 1938, aprobado mediante Resolución Legislativa Nº 23254, bajo el entendido que el tratado y la ley tenían la misma jerarquía.

tas en la LIR gozan de plena validez y vigencia, en tanto ambos, siguiendo los Modelos de la OCDE y de la ONU, no estipulan reglas de fuente y respetan las previstas internamente por cada Estado contratante.

La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta, según lo previsto por la Decisión 578. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la misma norma.

La Decisión 578 prevé que los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

En tal sentido, es preciso dejar claro que las reglas de fuente contenidas en la LIR y las previstas en la norma comunitaria no se complementan, sino que por el contrario la norma comunitaria prevalece,³² dejando sin efecto a la LIR, para las situaciones en las que se encuentran involucrados Países Miembros. Lo mismo ocurriría potencialmente, si algún otro CDI incluyera una regla de fuente que difiera de la prevista por la LIR.

Lo antes señalado, implica en muchas situaciones, la incorporación de nuevas reglas de fuente a nuestro ordenamiento legal, que difieren de las señaladas en la LIR y que dan lugar a la tributación o no tributación de los beneficiarios de la norma comunitaria.

A efecto de determinar la fuente, conforme al criterio territorial u objetivo existen diversos factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. A continuación se expone los criterios adoptados por la LIR y la norma comunitaria para los diferentes tipos de renta.

- a) Situación de la fuente productora: Es una de las principales modalidades del criterio de pertenencia económica, en tanto vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situado físicamente la fuente productora. La LIR reconoce como rentas de fuente nacional condicionando a la situación en el territorio de la República del Perú a:

Las producidas por predios y los derechos relativos a los

³² Figura conocida en la doctrina como “*treaty overrides*”.

mismos,³³ cuando los predios estén situados en el territorio de la República

Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados en el territorio de la República.

La Decisión 578 considera el criterio de situación de la fuente productora para:

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles al país en el cual estén situados dichos bienes.

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros.

Las ganancias de capital al país en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte y títulos, acciones y otros valores.

- b) Lugar de la realización o prestación de los servicios: Atribuye la fuente de la renta al lugar donde se ejecuta un servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado. La LIR reconoce como rentas de fuente nacional observando el lugar a:

Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en el territorio nacional.³⁴

La Decisión 578 considera como fuente al lugar donde se hubieran efectuado a:

³³ Incluyendo a los que procedente de su enajenación.

³⁴ Excepto el caso de dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior. Para su consideración como renta de fuente peruana tampoco se requiere que la prestación de servicios sea en el Perú en el caso honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales³⁵ distintas a las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría.

La prestación de servicios por parte de empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría (salvo funciones oficiales debidamente acreditadas y tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional).

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público.

- c) Lugar de la utilización económica: Tradicionalmente este criterio es aplicable a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo que implica la colocación financiera del capital en el país. De esta manera la regla de fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta; sin embargo, actualmente se ha extendido el ámbito de aplicación del criterio, en tal sentido la LIR utiliza este criterio para determinar como de rentas fuente peruana:

Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las regalías.

Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera.

Asistencia técnica

Ventas y servicios rendidos a través del Internet.

Por su parte, la Decisión 578 lo utiliza:

Para las regalías, como único criterio.

Para el caso de las rentas obtenidas por empresas de servicios pro-

³⁵ En tal sentido, cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

fesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, se considera como fuente el territorio en que se produzca el “beneficio de tales servicios”, en estricto no hace referencia a la utilización económica. Sin embargo, la Decisión 578 contiene la presunción Juris Tantum de que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto; lo cual nos llevaría a la regla de fuente conocida como “domicilio del pagador”.

- d) Lugar de residencia de la entidad emisora: Este criterio atiende al domicilio de la entidad que, básicamente, emite valores mobiliarios. Constituye un criterio formal que facilita la ubicación de la fuente generadora de la renta. La LIR lo aplica en los siguientes tipos de rentas:

Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades incluyendo los rendimientos de ADR's y GDR's³⁶ que tengan como subyacentes acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios.

Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.

La Decisión 578 prevé como fuente de los dividendos y participaciones al país donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.³⁷ Asimismo, respecto a las ganancias de capital considera que los títulos, acciones y otros valores, tienen como fuente el territorio en que se hubieren emitido.

- e) Del pago (o domicilio del pagador): Constituye un criterio complementario a los antes expuestos y éste somete a gravamen los rendimientos obtenidos cuando son satisfechos por alguna persona que es domiciliada en territorio nacional. En general, se aplica este criterio cuando la persona que paga la renta, está comprometida en una operación trilateral, la LIR establece el criterio del pago para:

Las regalías pagadas por un domiciliado.

³⁶ ADR's - Recibos de Depósito Americano (American Depositary Receipts) y los GDR's - Recibos de Depósito Globales (Global Depositary Receipts).

³⁷ El segundo párrafo del artículo 11º señala, a su vez, que 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.

Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera.

Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un domiciliado.

La Decisión 578 considera este criterio para:

Los intereses y demás rendimientos financieros (exclusivamente al territorio en el cual se imputa y registra su pago).

Para el caso de remuneraciones correspondientes a las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional (domicilio del empleador)

Por otra parte, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría tienen como fuente al territorio en el que se produzca el beneficio de tales servicios, que salvo prueba en contrario, es el lugar donde se imputa y registra el correspondiente gasto.

Para las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes como alternativo para los casos en los que no existiere contrato suscrito.

- f) El uso del mercado: Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas sin mediación de establecimiento permanente que sean realizadas o estén localizadas en el país, tendrán su fuente en este territorio por el hecho del ejercicio de tal explotación económica.³⁸ La característica de este criterio es la ausencia de presencia material o física en el mercado del consumidor.

La citada regla mantiene un problema conceptual referido a la posibilidad de entenderse producida una renta correspondiente a una actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular con poder de gestión sobre la empresa. El sustento sería que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio.³⁹

³⁸ Nótese que bajo este criterio puede entenderse producida una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia del titular con poder de gestión sobre la empresa.

³⁹ ROSEMBUJ, Tulio. "Derecho Fiscal Internacional". Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera edición, Buenos Aires, 2003.

La LIR ha utilizado este criterio de sujeción para las siguientes rentas:

Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet.⁴⁰

La Decisión 578 no hace referencia directa a este criterio.

- g) Lugar de suscripción del contrato: Este criterio no lo contiene la LIR. La Decisión 578 lo utiliza para las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes. No obstante, cuando no existiere contrato, considera fuente de tales rentas al país desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Respecto a los criterios objetivos de sujeción de la renta antes señalados se observa que las variantes entre la LIR y la norma comunitaria son:

- i. Que en el ámbito de la norma comunitaria, el artículo 10º de la LIR⁴¹ - que regula situaciones especiales en que se considera determinada renta como de fuente peruana- no tiene efecto.
- ii. Existen criterios de sujeción previstos por el artículo 9º de la LIR que coinciden con los establecidos en la Decisión 578, entre otros, los referidos a las rentas producidas por predios, así como las rentas por originadas en el trabajo personal.
- iii. Existen determinados tipos de renta para los cuales el artículo 9º de la LIR ha previsto más de un criterio de sujeción, es decir, criterios alternativos, mientras que la Decisión 578 adopta sólo uno de ellos, en tal caso, tendría validez como único criterio el reconocido por la Decisión 578, dejando de lado a los otros.

Un ejemplo, lo constituye el caso de las regalías cuyo único criterio de sujeción sería el de la utilización a efecto de aplicar el gravamen en fuente en virtud a la Decisión 578, careciendo de importancia el domicilio del pagador. De la misma forma, para identificar la fuente de los

⁴⁰ O de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes.

⁴¹ Por ejemplo las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior o los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

intereses no será relevante que el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país.

- iv. Existen criterios de sujeción nuevos y diferentes a los previstos por el artículo 9º de la LIR, introducidos por la Decisión 578 que son aplicables y prevalecen frente a los criterios adoptados por la LIR.

Tal es el caso de los servicios profesionales prestados en el exterior por una empresa, distintos a la asistencia técnica, los cuales producen un beneficio en el Perú y cuyo gasto es imputado y registrado en el Perú; no obstante conforme a la LIR tales rentas originadas en actividades empresariales requerirían que se lleven a cabo en el territorio nacional.

Otro ejemplo lo constituye el caso de las pensiones cuyo origen es el trabajo personal cuya fuente en virtud a la norma comunitaria es el lugar en el que se suscribió el contrato, a pesar de que la LIR prevé para tales pensiones el criterio del domicilio del pagador.

- v. Situaciones en las que se desvinculan rentas del Perú para someterlas a gravamen en otro país miembro.

Por ejemplo, una empresa peruana que brinda servicios de consultoría llevados a cabo en el Perú que producirán un beneficio en Colombia, Ecuador o Bolivia. Nótese que en este caso si bien en el Perú tal renta debe considerarse exonerada, no se exime de tributación a la renta generada, en tanto debería ser gravada en el país miembro en el que se produce el beneficio, al margen de la regla interna de fuente que contemple tal país.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Nuestro ordenamiento legal cuenta con algunos criterios de sujeción de rentas nuevos y diferentes a los previstos por el artículo 9º de la LIR, introducidos por la Decisión 578 que son aplicables y prevalecen frente a los criterios adoptados por la LIR.

Existen situaciones en las que se desvinculan rentas del Perú para someterlas a gravamen en otro país miembro de la Comunidad Andina, sin que lo cual implique la no sujeción de la renta a ninguna jurisdicción tributaria andina. Asimismo, existen determinados tipos de renta que en virtud a la norma comunitaria se someten a tributación en el Perú, no obstante no ser consideradas por la LIR.

Es necesario que se solucione a nivel constitucional el problema de las normas supranacionales y en particular el caso de las Decisiones de la

CAN que crean, modifican o suprimen tributos.

BIBLIOGRAFÍA

- BENITEZ, Rodrigo, Convenios para evitar doble imposición y otras normas internacionales relativas a impuesto a la renta (Chile y Perú), neutralidad internacional de los impuestos. Revista Vertigaglia de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005.
- BREWER CARÍAS, Allan R. “Implicancias Constitucionales del Proceso de Integración en la Comunidad Andina”. En: Derecho Comunitario Andino. Lima: Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003.
- BUSTOS BUIZA, José Antonio, “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”, DOC. Nº 9/01. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2001.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”. En: Fiscalidad Internacional, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007.
- CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. “Manual de Fiscalidad Internacional”. Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2008.
- Decisiones de la Comunidad Andina Nros. 40, 292, 471, 578. (www.comunidadandina.org).
- EVANS, Ronald, “Analysis of decision upholding constitutionality of US-Venezuela Tax Treaty” Worldwide Tax Daily, 21 de setiembre de 2001 y “The expanding role of income tax treaties in Planning Latin American Ventures”, Worldwide Tax Daily, 25 de setiembre de 2000.
- GARCIA MULLIN, Roque. “Impuesto Sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impuesto”. República Dominicana, 1980.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional”. En: Fiscalidad Internacional, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007.
- MARTÍN ABRIL, Diego en “Los elementos personales en el nuevo impuesto sobre la renta de no residentes”, incluido en la obra Fiscalidad Internacional, dirigida por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CIEF), Primera Edición, España - 2001.
- ROSEMBUJ, Tulio. “Derecho Fiscal Internacional”. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera edición, Buenos Aires, 2003.
- VALLEJO CHAMORRO, José María, GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, “Los CDIs: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes”, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Nº 6/02. Madrid, 2002.