

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ

**“LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN A PROPÓSITO DE
LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL”**

Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario

AUTOR

SONIA VELÁSQUEZ VAINSTEIN

ASESOR

DR. RUDOLF RÖDER SÁNCHEZ

JURADO

DR. WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ

DR. LUIS DURÁN ROJO

LIMA – PERÚ

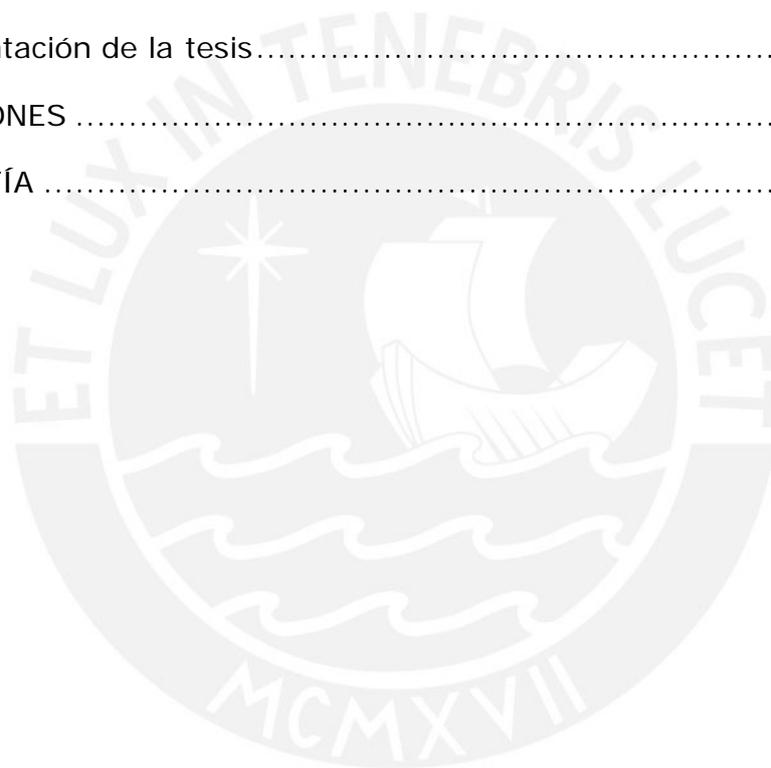
2012

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
SECCIÓN I	8
CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	8
1. Concepto.....	8
2. Clasificación de los criterios de vinculación	13
2.1. Personales o subjetivos.....	15
2.1.1. Nacionalidad o ciudadanía	15
2.1.2. Residencia o domicilio	16
2.2. Reales u objetivos	18
2.2.1. Fuente	18
3. Ventajas y desventajas de los criterios de vinculación	22
4. Doble imposición internacional	24
4.1. Concepto de doble imposición internacional.....	24
4.2. Medidas para evitar la doble imposición:	27
4.2.1. Medidas multilaterales.....	27
4.2.2. Medidas bilaterales	29
4.2.3. Medidas unilaterales	36
4.3. Métodos para evitar la doble imposición.....	37
4.3.1. Método de exención.....	37
4.3.2. Método de imputación	38
4.3.2.1. Método del crédito ficticio	39
4.3.2.2. Método de crédito parcialmente ficto.....	40

SECCIÓN II	42
TRATAMIENTO DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA LEY PERUANA PARA DOMICILIADOS	42
1. Criterios de imposición en la ley de impuesto a la renta	42
1.1. Base jurisdiccional.....	42
1.2. Criterios aplicables a los domiciliados	43
1.3. Criterios aplicables a los no domiciliados	47
1.4. Contribuyentes	67
2. Métodos para evitar la doble imposición	68
2.1. Deducciones y crédito por el impuesto a la renta pagado en el exterior	68
2.2. Determinación de la renta de fuente extranjera	72
3. Medidas para evitar la doble imposición en el derecho tributario peruano.....	76
3.1. Medidas multilaterales	76
3.2. Medidas bilaterales.....	81
3.3. Medidas unilaterales	84
4. Análisis de nuestra legislación respecto a la determinación de la renta de fuente extranjera	85
SECCIÓN III.....	88
TRATAMIENTO DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA PARA DOMICILIADOS EN EL DERECHO COMPARADO	88
1. Doctrina	88
1.1. Métodos para evitar la doble imposición.....	88
2. Normativa internacional	91
2.1. Legislación comparada.....	91
2.1.1. Tratamiento de la renta de fuente extranjera de residentes	91
2.1.2. Tratamiento del impuesto pagado en el exterior	92
2.2. Medidas de la OCDE para evitar la doble imposición	93

2.2.1. Rentas empresariales.....	94
2.2.2. Precios de transferencia	95
3. Caso emblemático	96
SECCIÓN IV	101
HACIA UN CRITERIO DE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL QUE MINIMICE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	101
1. Planteamiento del problema detectado: doble imposición internacional	101
2. Análisis de la cuestión en el Perú.....	104
3. Presentación de la tesis.....	106
CONCLUSIONES	112
BIBLIOGRAFÍA	115



INTRODUCCIÓN

El objetivo que nos ocupa en la presente investigación es encontrar el medio más idóneo para evitar la doble imposición en las operaciones comerciales que realizan los agentes económicos en el ámbito internacional.

Es un aspecto controvertido y de difícil solución, en tanto que no existe un consenso que permita adoptar un medio efectivo para evitar este fenómeno que afecta negativamente las relaciones internacionales en las operaciones comerciales.

En razón de su soberanía, cada Estado ejerce su potestad tributaria, entendida esta como la facultad que tiene para crear tributos y exigir su cumplimiento a las personas sometidas a su competencia tributaria. Dicha potestad la ejerce estableciendo una conexión entre el hecho gravado y el sujeto obligado a pagar el tributo, lo que en doctrina se denomina Criterios de Vinculación.

Es así que se origina doble imposición internacional, cuando cada Estado adopta diferentes factores de conexión o incluso los mismos, pero concebidos y regulados de forma distinta.

Generalmente, los Estados toman el criterio de 'residencia' para gravar a sus nacionales y el criterio de 'fuente' para gravar a los no residentes. Siendo ello así, los problemas surgen cuando el legislador intenta establecer la renta de fuente extranjera para un residente y la renta de fuente local en el caso de un sujeto no residente en ese Estado.

En este escenario, para aliviar esta posible sobrecarga tributaria, los Estados celebran tratados bilaterales o multilaterales y, a su vez, adoptan en su legislación medidas unilaterales para evitar la doble imposición.

El Perú no es ajeno a esta realidad y utiliza como criterios vinculantes, y de manera alternativa, el de 'domicilio'¹ de los sujetos y el de la 'fuente' territorial de la renta, de tal manera que las personas domiciliadas en el Perú, sean nacionales o extranjeras, tributan por su renta de fuente mundial; y las no domiciliadas, nacionales o extranjeras, solamente tributarán por sus rentas de fuente local. No obstante ello, las reglas para determinar la renta de fuente extranjera de los domiciliados no son lo suficientemente neutrales ni eficientes, hecho que ocasiona doble imposición cuando los sujetos domiciliados en el Perú realizan inversiones en el extranjero.

Siendo este el contexto, en la sección I analizaremos los conceptos básicos para el mejor entendimiento del tema que nos ocupa, tales como el de los criterios de vinculación para gravar los ingresos y rentas, así como la clasificación y mención de sus ventajas y desventajas, para concluir definiendo el fenómeno nocivo de la doble imposición y cuáles son las medidas y métodos utilizados para tratar de evitar dicho fenómeno.

Luego, en la sección II, pasaremos a analizar el régimen tributario peruano respecto a los criterios de vinculación adoptados por el legislador, así como las medidas bilaterales o multilaterales consideradas para evitar la doble imposición y, finalmente, los métodos adoptados por el legislador para atenuar el efecto negativo de una posible doble imposición. Para finalizar analizando si, efectivamente, la legislación actual es adecuada para lograrlo.

En la sección III haremos una reseña respecto al tratamiento del problema en la doctrina y legislación comparada. Consideramos oportuno analizar también las medidas consideradas por la Organización para la Cooperación

¹ El Perú utiliza el término 'domiciliado' cuando se refiere a sus residentes.

y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su modelo de convenio para evitar la doble imposición, en vista de que es la base sobre la cual los países celebran los tratados tributarios bilaterales para evitar la doble tributación de sus residentes en el contexto internacional.

Asimismo, hemos creído adecuado citar un caso emblemático sobre el problema de la doble imposición, para analizar la eficacia o no de las medidas que han adoptado los Estados para evitar la doble imposición y, de esta manera, poder llegar a conclusiones que nos brinden una alternativa viable para contribuir de alguna manera a solucionar uno de los tantos problemas que afectan la correcta aplicación de los sistemas tributarios.

Finalmente, en la sección IV plantearemos la posibilidad de proponer una posición que permita atenuar los efectos nocivos de la doble imposición, ya sea adaptando el criterio de vinculación actual con otras medidas accesorias para lograr su objetivo o adoptando un criterio distinto.

SECCIÓN I

CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

1. Concepto

En razón de su soberanía, cada Estado ejerce su potestad tributaria, entendida esta como la facultad que tiene para crear tributos y exigir su cumplimiento a las personas sometidas a su competencia tributaria. Como señala GIULIANI FONROUGE: *“La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*².

Para que el hecho imponible contenido en la norma genere la obligación de pago de un impuesto, es necesario que el sujeto pasivo tenga algún tipo de conexión o vinculación con el Estado que lo exige.

Con la finalidad de establecer ese nexo entre la hipótesis de incidencia establecida en la norma y las personas que serán los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, los obligados al pago, debe existir un punto de vinculación que los conecte, a ese nexo la doctrina lo denomina Criterios de Vinculación o Principios de Imposición Jurisdiccional.

Así, los Estados pueden establecer las regulaciones que consideren más apropiadas a sus necesidades o conveniencias con la finalidad de cumplir

² GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 9ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 260.

con sus objetivos para satisfacer las necesidades públicas. La doctrina discute si la elección entre uno u otro criterio de conexión es una opción política de cada Estado, o si, por el contrario, existen principios jurídicos que imponen alguna solución.

Respecto a este tema, GARCÍA MULLIN, citando a JARACH nos dice:

“El poder fiscal no se halla limitado por principios superiores de orden jurídico, de derecho internacional ni constitucional ni tampoco por principios éticos, sino que, sustancialmente, el Estado adopta los criterios de imposición para determinar el ámbito de aplicación de los impuestos; criterios fundados en su interés político económico, sin perjuicio de los ideales de justicia en que debe inspirarse siempre la actividad legislativa”³.

Este autor, como varios otros, entiende que los Estados tienen plena libertad para establecer el criterio que más les convenga, sin otras limitaciones que las dadas por la posibilidad real de hacer cumplir sus normas.

Lo señalado en el párrafo anterior pertenece al criterio de la doctrina clásica tradicional. Sin embargo, se ha desarrollado la doctrina que sostiene que el derecho de imposición de los Estados tiene su fundamento en la norma constitucional. Así, GIULIANI FONROUGE, al referirse a los límites al poder tributario afirma lo siguiente: *“(...) en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado”⁴.*

En el mismo sentido se expresa TULLIO ROSEMBUJ:

“El fundamento del poder tributario y la legitimidad del Estado sobre y en su espacio territorial no es una pura expresión de supremacía necesaria, sino de norma constitucional, en cuanto distribuye y especifica la esfera de las competencias del ordenamiento jurídico global. Es la Constitución la que confiere al legislador la autoridad para crear y aplicar tributos fijando los

³ GARCÍA MULLIN, Roque, *Impuesto sobre la renta; teoría y técnica del impuesto*, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, 1980, p. 35.

⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Op. Cit.*, p. 272.

límites que legitiman su actuación conforme al orden público económico que funda y los principios intrínsecos de la materia”⁵.

Coincidimos con lo señalado por ROSEMBUJ respecto a que la justificación del poder tributario de los Estados se debe a la norma constitucional que es la base del ordenamiento jurídico de todo Estado de Derecho. Sobre este mismo punto, encontramos la opinión de ISABEL CHIRI, quien manifiesta que:

“(…) el fundamento de la potestad tributaria ejercida en el territorio de un país, no puede encontrarse en una soberanía que se fundamente en sí misma, sino en la Constitución Política del país y en la distribución de competencias entre los distintos órganos atribuidos de tal poder por la Constitución”⁶.

Siendo esto así, el derecho de imposición de los Estados debe ser ejercido dentro de los límites o parámetros establecidos en la Constitución, lo cual nos lleva a justificar estos criterios de conexión en las normas indicadas.

La norma tributaria es de aplicación obligatoria desde el momento que se realiza un hecho imponible que está conectado a una manifestación de capacidad económica, siempre que exista una debida conexión con algún sistema tributario, sobre la base de relaciones personales, económicas, cuasipersonales o por alguna otra vinculación con determinado lugar⁷.

Señala ROSEMBUJ⁸ que el fundamento de la ley tributaria responde a la conexión ingreso-gasto público. Los factores determinantes del deber de contribuir están directamente vinculados a las ventajas que el contribuyente obtiene de su ‘pertenencia’ a determinada comunidad. Al respecto explica lo siguiente:

⁵ ROSEMBUJ, Tulio, *Derecho Fiscal Internacional*, IEFPA, Buenos Aires, 2003, p. 17.

⁶ CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel, “Justificación de asimetrías impositivas a favor de los no residentes”, En: *Foro Jurídico*, N° 9, Lima, marzo, 2009, p. 128.

⁷ Rosembuj, Tulio, *Óp. Cit.*, p. 20.

⁸ Ídem. p. 21.

“El sector público crea situaciones de ventaja para los que residiendo o no obtienen rentas, detentan (sic) patrimonio o capital o consumen bienes y utilizan servicios, participando de la actividad económica del país.

La pertenencia personal del contribuyente adquiere su máximo valor en la conexión estable, continuada, regular, en la vida económica del país, y se exhibe en la vinculación propia de los impuestos personales.

La pertenencia económica del contribuyente aparece, por definición, saltuaria, ocasional, excepcional, conectada objetivamente a la realización de hechos imposables, con relativa prescindencia de sus circunstancias personales y familiares”.

En la actualidad, con el desarrollo del concepto de Estado Social y Democrático de Derecho, mediante el cual se quiere trascender del individualismo a un bienestar colectivo, las Constituciones han dejado de ser una simple norma enunciativa, no vinculante, para convertirse en una norma con contenido normativo. En este sentido, LUIS DURÁN ROJO señala que como consecuencia de ello:

“(…) el Derecho Tributario en su conjunto se vea teñido de una perspectiva constitucional, de modo que resulta claro que, por un lado, las instituciones de contenido tributario deben estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales, y, por el otro, dichas instituciones no pueden ser comprendidas a cabalidad si no es a la luz de la lógica constitucional”⁹.

El desarrollo del Derecho Tributario Constitucional nos lleva a un análisis de las normas tributarias contenidas en la Constitución. Así tendremos que el fenómeno tributario debe ser utilizado no solamente como el medio principal para el financiamiento público y el poder cumplir con el fin de redistribuir la riqueza entre los ciudadanos, sino también para lograr la libertad y la igualdad reales¹⁰.

Si bien en nuestra Constitución vigente de 1993 no está explícitamente recogido el principio del ‘Deber de Contribuir’ ni el principio de ‘Capacidad

⁹ DURÁN ROJO, Luis, “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”, en DANÓS ORDOÑEZ, Jorge E. (Coordinador), *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, Palestra, Lima, 2006, p.54.

¹⁰ Ídem, p. 70.

Contributiva', podemos encontrar principios que limitan la facultad tributaria del Estado, como el principio de 'Igualdad' que sirve de base para que no se tribute de manera que se atente contra la propiedad de los ciudadanos, sino de acuerdo a su verdadera capacidad de pago y en la medida que sirva para solventar los gastos públicos y con ello se logre el bienestar común.

En el contexto de Estado Social y Democrático de Derecho, la función tributaria no se agota en la consecución de fines netamente fiscales, sino también en lograr fines extrafiscales, consagrados por la propia Constitución, como son la Justicia y la Paz Social. En este sentido se entiende el 'Deber de Contribuir' como una derivación del 'Deber de Solidaridad'¹¹. Y, así, el Deber de Contribuir supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de impuestos y, por lo tanto, ya no comprende solamente el hecho de cumplir con la prestación tributaria, sino que va más allá y genera una serie de nuevas obligaciones, imponiendo deberes de colaboración a todos los ciudadanos para lograr dicho interés fiscal colectivo.

Como consecuencia de lo señalado, en la actualidad se habla de un Estado Constitucional¹² entendido este como la evolución de los Estados Liberal y Social y Democrático de Derecho; Estado en el cual la soberanía parlamentaria es sustituida por la soberanía de la Constitución, la cual tiene fuerza normativa y se convierte en la base de todo el ordenamiento jurídico. Asimismo, como afirma LUIS DURÁN ROJO:

"(...) se evidencia que los derechos y deberes contenidos en la norma constitucional se incorporan como bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos de modo que la Constitución siendo norma, no es de cualquier tipo, pues postula en general un completo sistema de valores materiales (Unfassende Wertordnung) de validez general"¹³.

¹¹ Ídem, pp. 73 y ss.

¹² Ídem, p. 78.

¹³ Ídem, p. 79.

Entonces, tenemos al Deber de Contribuir¹⁴ en la categoría de bien constitucional, vinculado al Deber de Solidaridad y ya no solo definido a partir de la limitación que le impone el principio de capacidad contributiva, sino que se sitúa frente a él y a otros principios y derechos reconocidos a los ciudadanos por la Constitución y, para entender sus alcances, habrá que ser razonado y ponderado en relación con otros bienes constitucionales.

En la legislación comparada encontramos el principio del Deber de Contribuir contenido explícitamente en la norma constitucional¹⁵. En nuestra Constitución no está explícitamente consignado. En cierta forma lo encontramos desarrollado a nivel de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aunque aún no completamente.

Antes de desarrollar el siguiente punto de la presente sección, debemos indicar que los Criterios de Vinculación no son excluyentes entre sí, más bien los Estados los combinan y adecúan de acuerdo a sus conveniencias. En este sentido, JARACH, refiriéndose a los criterios de vinculación, indica que el legislador al establecerlos:

*" (...) puede elegir cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también pueden elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible (...) se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivos y objetivos"*¹⁶.

2. Clasificación de los criterios de vinculación

Debido a la aplicación de estos criterios se determina cuál es el país en el cual estamos obligados a contribuir con nuestros tributos y, como ya lo dijimos, debido a que ellos no son excluyentes, varios países pueden tener la pretensión de gravar la misma renta, ya que los Estados utilizan uno o varios criterios según su conveniencia.

¹⁴ Ídem, p. 80.

¹⁵ Constituciones de Italia de 1948, de España de 1978, entre otras.

¹⁶ JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 208.

En ese sentido, ENRIQUE REIG señala:

*"(...) En derecho tributario a los criterios para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejercerá dicha potestad, se los conoce con el nombre de momentos de vinculación y, a dicho vínculo, como **vínculo jurisdiccional**. Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger tal momento, y así los criterios utilizados resultan ser: el del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta, llamado también principio de la universalidad o de la renta mundial o global, y el de ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene, o principio del país de origen, desechando en general el lugar de celebración de los contratos"*¹⁷.

En atención a lo anterior, podemos señalar que estos criterios se pueden dividir o definir sobre la base de fundamentos personales o subjetivos que tienen que ver con la persona obligada al pago; o por criterios reales u objetivos relacionados con la ubicación de la fuente generadora de la renta¹⁸.

Debemos señalar que ambos criterios –los personales y reales- se fundamentan en el principio de territorialidad. Como afirma ALFREDO GILDEMEISTER¹⁹: *"(...) el criterio de territorialidad abarcará la totalidad de los no residentes y a parte de los residentes. Esto último debido a que existirán rentas de residentes cuyo origen no sea el territorio español..."*.

El mismo autor desarrolla el contenido de la 'obligación de contribuir' según los criterios de conexión adoptados por la legislación española. Así, mediante el criterio de la residencia se establece una obligación 'personal' de contribuir que corresponde a todo residente español, en virtud de la cual queda ilimitada o universalmente obligado a contribuir y, por ello, tributará por su renta de fuente mundial. Mientras que por el criterio de la

¹⁷ REIG, Enrique; GEBHARDT, Rubén; MALVITANO, Rubén H., *Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría impuesto a la renta*, 11ª edición, Macchi, Buenos Aires, 2006, p.91.

¹⁸ GARCÍA MULLIN, Roque, *Óp.Cit.*, p. 36.

¹⁹ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo, *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1995, p. 36 y ss.

territorialidad se da una obligación 'real' de contribuir que corresponde a los no residentes del Estado español, quienes están sujetos a imposición, limitada o parcialmente, solo por sus rentas de fuente local.

Con el propósito de aclarar lo acotado, GILDEMEISTER²⁰ afirma que la tributación del no residente no es tan personalizada y, por ello, no se puede evaluar tan bien su capacidad contributiva ya que solo se gravan las rentas provenientes del territorio español.

2.1. Personales o subjetivos

En este primer grupo tenemos aquellos que atienden a criterios de pertenencia política y social²¹, y son la nacionalidad o ciudadanía y la residencia o el domicilio, respectivamente. Veamos cada uno de ellos.

2.1.1. Nacionalidad o ciudadanía

Mediante este criterio, un Estado exige el pago del impuesto a todos sus nacionales, sin importar el lugar en que residan o del país en que esté ubicada la fuente que genera el beneficio. Pero no puede tenerse como nexo único debido a que, salvo que la legislación o tratados califiquen a determinada sociedad (persona jurídica) como 'nacional', en principio solo se puede aplicar a personas físicas y, además, por su rápida variación, pérdida o adquisición debido a los múltiples criterios para establecerla: sangre (*ius sanguinis*), nacimiento (*ius solis*), matrimonio, etcétera; pueden darse problemas entre dos o más nacionalidades, lo cual dificulta su administración y es fuente de conflictos.

En la actualidad, uno de los pocos países que utiliza este criterio es Estados Unidos de Norteamérica, justificando gravar a sus nacionales por su renta de fuente mundial sobre la base de la Teoría del Beneficio, mediante la cual todos los ciudadanos gozan de la protección de su país en cualquier parte

²⁰ Ídem, p. 40.

²¹ ROSEMBUJ, Tulio, Óp. Cit., p. 21.

del mundo como una suerte de contraprestación a su deber de pagar tributos.

2.1.2. Residencia o domicilio

Dentro del ámbito civil, y referido a las personas naturales, se entiende como domicilio el lugar de residencia habitual, dentro de determinado territorio; así, si el sujeto pasivo habita en el exterior se restringen las posibilidades fiscales para exigirle prestaciones tributarias, las que quedan limitadas a las rentas de fuente nacional. Sobre el lugar del domicilio se proyecta la soberanía del Estado para quien resulta legítimo exigir prestaciones tributarias a los que disfruten de las ventajas que se les ofrece en seguridad, bienestar, garantía de propiedad, etcétera, del lugar donde tiene su domicilio.

Este concepto es eficaz respecto a la fiscalización de los obligados por parte del sujeto activo. Pero tiene el inconveniente, al igual que en el caso de múltiples nacionalidades, que una persona puede tener varios domicilios.

A nivel internacional se utiliza el término 'residencia', el cual abarca tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas y usualmente tiene un contenido más amplio y menos rígido que el del domicilio. Esto último, sin embargo, no es una regla inmutable ya que, en cada caso, el contenido jurídico de los términos 'domicilio' y 'residencia' están asociados a nociones históricas y a las definiciones que cada legislación les atribuya.

La calificación como residente normalmente determina que el contribuyente residente de un Estado esté afecto a tributos sobre sus rentas de fuente mundial. En el caso de las personas jurídicas, los criterios para determinar la residencia no solamente consideran el lugar de constitución, sino que pueden adoptar criterios menos formales como el lugar de dirección del negocio o el lugar donde se toman las decisiones o donde se realizan las actividades empresariales, los que serán considerados como el lugar de residencia.

Como lo mencionamos con anterioridad, si bien es cierto que cada legislación les otorga un contenido determinado, entendemos que se trata de conceptos semejantes ya que, civilmente, el domicilio real de una persona es el lugar donde reside habitualmente²². Sin embargo, sería más conveniente que nuestra legislación se adecuara a la terminología que prevalece a nivel internacional y utilizara el término 'residencia'.

Señala ALBERTO XAVIER²³ que las legislaciones pueden optar por una concepción subjetivista o una objetivista de residencia. Será subjetivista cuando además de la permanencia física en determinado lugar (*corpus*), requieran la intención del sujeto de hacerse residente de determinado país (*animus*). Mientras que para la concepción objetivista bastará la presencia física de la persona en determinado territorio por un determinado plazo, para considerarlo residente.

Nótese que la utilización de cualquiera de estos criterios subjetivos tiene como consecuencia que los sujetos estén sometidos a tributar sobre toda su renta, sin considerar el lugar donde esta se generó, es decir, que tributan por su renta de fuente mundial.

La base de este tipo de imposición, es decir, sobre la renta mundial, la encontramos en el principio económico de capacidad contributiva de las personas; es decir, la capacidad de pago que está en relación directa con su capacidad económica. Como bien reseña ISABEL CHIRI²⁴ dicho principio favorece la equidad horizontal (igual situación, igual tratamiento) y vertical (en situaciones diferentes, trato diferente). Añade que: *"La equidad vertical de un sistema tributario a partir de la capacidad contributiva es la premisa de la redistribución a través del gasto público"*. Es decir, que la distribución de la carga impositiva se hará en función de la capacidad contributiva según el ingreso de cada sujeto pasivo.

²² Artículo 33º del Código Civil: "El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar".

²³ XAVIER, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Abaco, Buenos Aires, 2005, p. 233.

²⁴ CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel, *Op. Cit.*, p. 129.

2.2. Reales u objetivos

Dentro del segundo grupo, basados en fundamentos de orden económico-social, está el criterio de la fuente territorial.

2.2.1. Fuente

Como ya lo señalamos, este criterio se basa en el derecho que tiene el Estado, que con sus condiciones políticas, económicas, jurídicas y sociales coadyuvó a la generación de la renta y, por lo tanto, puede gravar ese enriquecimiento. En general, es reconocido como justo que el beneficiario de tales condiciones colabore con su sostenimiento y mantenimiento.

Este criterio se basa en un tema de 'pertenencia' de la actividad o del bien gravado, respecto a la estructura económica de un país determinado²⁵. Es aquel donde se realiza la actividad o donde se ubica el bien el que está habilitado para gravar la riqueza, sustentado en el principio de solidaridad, tanto social como económica que justifica la jurisdicción tributaria.

Respecto a la pertenencia económica como criterio de conexión, TULLIO ROSEMBUJ comenta que: *"(...) resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país"*²⁶.

Este tipo de imposición encuentra su sustento en el principio del beneficio, que está dirigido a un tema de eficiencia; es decir, que el que se beneficia de determinada infraestructura debe colaborar con su financiación.

Cuando se utiliza este criterio de conexión territorial, la obligación de contribuir es limitada o parcial; es decir, que solo se tributará por la renta producida en la fuente, en un territorio determinado y, por ello, no se podrá evaluar adecuadamente la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

²⁵ Ídem, p. 39.

²⁶ ROSEMBUJ, Tulio, Loc. Cit.

Dentro de este criterio de fuente se utilizan distintos factores de conexión para determinar la localización de las manifestaciones de capacidad económica y determinar así el lugar donde se produce la renta, según el tipo de actividad.

Estos criterios de conexión responden al concepto de la fuente como producto²⁷ mediante el cual se establecen normas de localización, tales como: la situación de los bienes que generan la renta o los derechos sobre estos (*locus rei sitae*); lugar de realización de las actividades económicas o la prestación de servicios personales; lugar de utilización económica del servicio. También se utiliza el criterio de la fuente del pago, es decir, la residencia o el domicilio del pagador de la renta en atención a que este podría ser responsable del pago del impuesto.

Respecto a estos criterios objetivos de conexión, ALBERTO JAVIER²⁸ explica que ellos corresponden directamente al hecho imponible. En el impuesto a la renta, el elemento de conexión fundamental es el lugar de situación de la fuente de las rentas, cuya noción clásica es entendida como fuente de su producción, fuente económica o fuente objetiva.

Agrega que, en materia económica, la fuente equivale al 'capital' que es de donde proviene la renta tributada, por eso se entiende como fuente también el lugar donde es ejercida la actividad, en donde son utilizados los factores de producción o en el lugar donde se sitúan los bienes o derechos de los que provienen.

Paralelamente a esta noción, la doctrina ha desarrollado una noción afín que es la fuente de su pago, fuente financiera o fuente subjetiva. Observa acertadamente ALBERTO XAVIER que mientras en la noción clásica existe un nexo causal directo entre la renta y el hecho que la determina, en la

²⁷ Ídem, p. 65.

²⁸ XAVIER, Alberto, Óp. Cit., p. 241.

noción financiera de fuente no hay una idea de causalidad, pero sí del origen de los recursos que representan renta para determinado sujeto²⁹.

Textualmente señala: *"La fuente objetiva de la renta, propiamente dicha, es un concepto económico que corresponde a su producción; la fuente subjetiva de pago es un concepto financiero que corresponde a su realización"*³⁰.

Debido a las características de las operaciones internacionales a través del comercio electrónico, resulta difícil determinar cuál es la localización de la fuente de los distintos tipos de renta. En atención a ello, distintos ordenamientos jurídicos adoptan la técnica de las presunciones o ficciones para definir dónde se encuentra ubicada la fuente de las rentas. Así, en el caso de regalías se consideran ubicadas en el país donde están registrados los derechos del bien cedido; los intereses se consideran obtenidos en el lugar donde se celebró el contrato de préstamo o en el lugar donde se ubican los bienes dados en garantía. Estas conexiones son autónomas, solo por ficción pretenden reconducir al concepto económico o financiero de la noción de fuente de producción o pago³¹.

Actualmente, hay un nuevo criterio de conexión, el 'uso del mercado', que surge a raíz del comercio electrónico, donde se pierden las características tradicionales de los factores de conexión para localizar el lugar donde se genera la renta, como son la permanencia física y la fijeza en un lugar determinado.

Mediante este criterio, se somete a gravamen la renta generada en el territorio de un Estado, sin necesidad de establecimiento permanente o presencia física, por el solo hecho de proyectar y aventajar la actividad económica en dicho territorio. Es decir, que se justifica la imposición por la ventaja que le proporciona el uso del mercado³².

²⁹ Ídem, p. 242.

³⁰ Ibidem.

³¹ Ídem, p. 243.

³² Rosembuj, Tulio, Óp. Cit., p. 68.

Como señala CLAUDIO SACCHETTO³³, una de las principales características del comercio electrónico es la de:

“deslocalizar, desterritorializar y desmaterializar los elementos propios del comercio tradicional. (...) Los tributos tradicionales, tanto directos como indirectos, se vinculan a hechos imponibles concretos susceptibles de ser medidos y localizados, por lo que entran en crisis al momento de su aplicación frente a estas nuevas formas de producción de la riqueza”.

Se plantea así la necesidad de, o bien adaptar los principios de residencia y de fuente, o bien aplicar una concepción funcional de la potestad impositiva. En este sentido, la pretensión impositiva del Estado de la fuente puede ser reconducida a través de criterios de vinculación que se justifiquen más allá de la ‘razonable pretensión’ de gravar los hechos imponibles en el lugar donde ellos se realicen; sino, además, en el lugar donde los efectos económicos tienen lugar; es decir, donde se produce el impacto económico³⁴.

En este contexto, debemos mencionar la teoría desarrollada por ERIK KEMMEREN, *origin-based system*, según la cual se debe abandonar el sistema de imposición mixto (residencia-fuente) y hacer una elección clara y radical a favor del Estado donde el beneficio se origina, es decir, donde se produce la renta.

Sobre esta teoría explica SACCHETTO³⁵:

“KEMMEREN individualiza en el Estado donde se origina el rédito como el único y exclusivo titular del poder impositivo sobre las rentas y capitales en virtud del principio del beneficio directo. (...) El país de origen será el Estado donde uno o más sujetos desarrollan “una actividad sustancial de producción de réditos”.

³³ SACCHETTO, Claudio, “El principio de territorialidad”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2ª Edición, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 29.

³⁴ Ídem, p. 30.

³⁵ Ídem, pp. 36 y 37.

3. Ventajas y desventajas de los criterios de vinculación

No existe uniformidad en la doctrina en cuanto a cuál de las dos clases de criterios es el más adecuado, el más neutral y equitativo; sobre todo, teniendo en cuenta que los Estados no aplican ningún criterio de manera aislada, sino que siempre van combinados. Solo vía Convenios Bilaterales o Tratados Multilaterales, los Estados se ponen de acuerdo y uno cede su jurisdicción tributaria ante el otro Estado por determinado tipo de renta, reservándose el derecho de gravar otras distintas.

El criterio de territorialidad se justifica en el principio del beneficio: si la renta se ha generado en un lugar determinado, quien la percibe debe colaborar con las necesidades públicas de dicha jurisdicción. Por su parte, el criterio de residencia se basa en el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo que, por solidaridad con los de menor capacidad económica, debe tributar sobre su renta global sin importar el lugar donde la genere.

En general los países utilizan el fundamento del principio de beneficio para justificar la imposición en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva para gravar a los residentes. Así, entre ambos criterios, se reparten la potestad tributaria.

Señala un sector de la doctrina³⁶ que en el criterio de residencia se cumplen los principios de equidad y neutralidad: el primero porque grava de una mejor forma la capacidad contributiva del sujeto y, el segundo, porque al imponer la carga tributaria en todo el mundo no interfiere en las decisiones de los individuos.

Al respecto, sostenía el profesor MACÓN³⁷, en las XXIII Jornadas Tributarias Nacionales, realizadas en Mar del Plata, Argentina, en el año 1993, que debía lograrse eficiencia y neutralidad a nivel internacional, y esto ocurriría

³⁶Citado por GUTIÉRREZ, Mariana, *Tendencias de equidad en el Derecho Tributario Internacional*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p. 11. Disponible en: <http://www.aaf.org.ar> (visitado el 15 de junio de 2010).

³⁷Ibídem.

cuando al inversor internacional le dé lo mismo invertir en un país que en otro, porque el impuesto es el mismo (garantizado por el principio de residencia) y, a nivel nacional, para recibir inversiones neutrales.

Por otro lado, tenemos la posición de VOGEL³⁸, seguida también por TANZI³⁹, que señalan que es el criterio de la fuente territorial el que satisface mejor las exigencias de neutralidad, ya que implica idéntica presión fiscal tanto para el residente como para el no residente, que realizan la actividad de empresa en el mismo Estado y soportan costos de transacción análogos.

Así se señaló también en el Congreso Anual de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Argentino, celebrado en Buenos Aires en el año 1984:

*"(...) un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad, o que no sujete a imposición a los ingresos obtenidos en el extranjero, es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones"*⁴⁰.

Por lo general, los criterios de vinculación adoptados por los países son combinados con medidas unilaterales para evitar la doble imposición. Así, se puede tomar el criterio de residencia con el sistema de exención, con lo cual la renta de fuente extranjera no sería gravada en residencia y se obtendría el mismo resultado de neutralidad, gravando los ingresos solo en la fuente; es decir, en el lugar donde se generaron dichos ingresos.

³⁸ Ídem, p.12.

³⁹ Ídem, p.13.

⁴⁰ Citado por FALCÓN ROMERO, Ramiro Antonio, "El control fiscal de la renta mundial SENIAT- Región centro occidental Barquisimeto", Trabajo Especial de Grado para optar al Grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Barquisimeto: Convenio UCAT-UCLA, 2002, p. 38. Disponible en http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P227.pdf (visitado el 16 de junio de 2010).

Sin embargo, debemos añadir que, normalmente, cuando el contribuyente no residente es gravado en la fuente, se hace vía retención, lo cual implica que tributará sobre su renta bruta, o, en el mejor de los casos, sobre una presunción de su renta neta, sin la posibilidad de poder deducir los gastos incurridos para generar la renta gravada. Ello nos lleva nuevamente al problema de la falta de neutralidad.

4. Doble imposición internacional

En general, los Estados, en ejercicio de su potestad tributaria al utilizar criterios de vinculación tanto personales como reales de acuerdo a su conveniencia particular, sin coordinar con otros Estados, originan problemas de doble tributación internacional, que motivan falta de neutralidad, influyendo en la decisión de los agentes económicos, quienes, con el fin de evitar dichos problemas, trasladan sus inversiones a países de baja o nula imposición. Mientras que, por su parte, los Estados tratan de solucionar estos inconvenientes *a posteriori* con medidas unilaterales de cada Estado unidas a métodos operativos de carácter técnico o vía acuerdos bilaterales o multilaterales entre los Estados.

4.1. Concepto de doble imposición internacional

Se produce fundamentalmente cuando los Estados han adoptado diferentes factores de conexión o incluso los mismos, pero concebidos y regulados de forma distinta, de manera tal, que se consideran legitimados a gravar la renta respecto de una misma materia imponible y un mismo sujeto, en un mismo período.

En este sentido, explica JARACH:

“Se produce, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes. El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tiene una pretensión

impositiva ambos según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los réditos de procedencia nacional. Si los momentos de vinculación con los dos sujetos fueran ambos subjetivos o ambos objetivos, esto es, si la imposición en los dos Estados fuera según el criterio del domicilio o según el de procedencia, no habría doble imposición”⁴¹.

En el mismo sentido señala GARCÍA MULLIN que: “(...) el concepto de doble imposición internacional se integra con dos elementos: pluralidad de normas emanadas de diferentes entes con potestad tributaria, e identidad de hecho sometido a ellas”⁴².

Podemos afirmar, entonces, que para que se produzca una doble imposición debe darse una identidad en el objeto, en el sujeto y en el tiempo.

La identidad en el objeto está referida al aspecto material del impuesto; esto es, que el hecho imponible descrito en la norma sea considerado como hecho generador por dos leyes distintas. Ello sucederá cuando existan dos Estados que ostenten o pretendan ostentar potestad tributaria sobre un mismo hecho imponible, en cuyo caso este podrá resultar gravado más de una vez. Así, el mismo hecho económico es considerado como hecho generador de la obligación tributaria por dos normas distintas, generándose así la doble imposición.

La identidad en el sujeto se refiere al aspecto subjetivo del impuesto; es decir, que el hecho imponible descrito en las normas de dos o más jurisdicciones recaiga sobre el mismo sujeto pasivo. Respecto a este aspecto, debemos indicar que da lugar a una distinción entre lo que se conoce como doble imposición económica o indirecta y a la jurídica o directa.

La doble imposición económica se origina cuando no hay identidad de sujetos; es decir, cuando una misma manifestación económica es gravada

⁴¹ JARACH, Dino, Óp. Cit., pp. 215 y 216.

⁴² GARCÍA MULLIN, Roque, Óp.Cit., p. 214.

en cabeza de dos sujetos diferentes. Esto ocurre, por ejemplo, cuando se grava a las empresas por sus beneficios: primero por su obtención y luego cuando reparten utilidades, la primera en cabeza de la empresa y, posteriormente, en cabeza del titular por los dividendos que recibe. Es la misma fuente de beneficio económico que origina imposición a dos sujetos distintos. En otras palabras se gravan dos hipótesis fácticas distintas, pero que afecta a una sola fuente económica, la renta de la empresa o sociedad.

En la doble imposición jurídica sí hay identidad de sujetos, aquí un mismo sujeto es gravado por el mismo hecho generador, por dos normas distintas, por dos potestades tributarias, ocasionando una excesiva carga tributaria en el sujeto pasivo.

La identidad en el tiempo es el aspecto temporal, es decir que corresponda a beneficios generados en el mismo período fiscal. De no ser así no habría doble imposición.

De lo descrito anteriormente, tenemos que la doble imposición internacional se origina según el criterio de vinculación utilizado por cada Estado y el concepto que adopten respecto a ellos. Generalmente, los Estados toman el criterio de residencia para gravar a sus nacionales y el criterio de fuente para gravar a los no residentes. Así, los problemas que se presentan en un determinado Estado serán para establecer la renta de fuente extranjera de un residente y la renta de un no residente en ese Estado.

Los problemas de doble imposición internacional pueden presentarse de la siguiente manera:

Fuente-Residencia: Se produce cuando el Estado donde está ubicada la matriz grava por el criterio de renta de fuente mundial a sus residentes; y el país extranjero, donde ese residente genera la renta, utiliza el criterio de fuente territorial y también quiere gravar la misma renta.

Residencia-Residencia: Esto ocurre cuando, por ejemplo, una empresa tiene su casa matriz en un Estado y, en el otro Estado, tiene un establecimiento permanente, que dicho Estado califica como un residente. El Estado de residencia de la casa matriz querrá gravar la renta generada por la matriz y también la del establecimiento permanente en el exterior. Por su parte, el Estado donde está ubicado el establecimiento permanente, lo considera residente y también tendrá la pretensión de gravar esa renta.

Fuente-Fuente: Se origina cuando dos Estados consideran como criterio de vinculación el de la fuente territorial, pero uno de ellos, donde se originó la renta, toma la teoría de la fuente productora, y el otro Estado, desde donde se paga la renta, toma la teoría de la fuente pagadora. Entonces ambos se sienten con potestad para gravar la misma renta.

Para aliviar esta posible sobrecarga tributaria, los Estados utilizan los que se conoce como medidas y métodos para evitar la doble imposición o tributación. Las cuales pasaremos a analizar a continuación.

4.2. Medidas para evitar la doble imposición:

Son características adoptadas en el ordenamiento legal para prevenir la doble imposición⁴³. Pueden ser:

4.2.1. Medidas multilaterales

En teoría serían las que mejor resolverían los problemas. Sin embargo, su concreción en la práctica presenta ciertas dificultades o limitaciones. Se requiere de cierto grado de afinidad económica, política y cultural de los países involucrados en la negociación, así como uniformidad en los principios jurídicos que informan los respectivos sistemas tributarios y un grado de tradición de cooperación entre los países involucrados.

Las ventajas⁴⁴ en este tipo de acuerdos es que reducen el conflicto de doble imposición y evasión fiscal ya que se coordinan normas comunes e

⁴³ GARCÍA MULLIN, Roque, Óp.Cit., p. 216.

uniformes entre más de dos países. De esta manera hay menores problemas de interpretación y aplicación porque suponen la existencia de una comisión permanente que resuelve con carácter vinculante los conflictos que pudieran ocurrir en su aplicación y, por lo tanto, cubren más supuestos que los que se podrían abordar por medio de convenios bilaterales. También se reducirían las posibilidades del *Treaty Shopping*⁴⁵ ya que las normas son aplicables a una mayor cantidad de países.

En cuanto a sus inconvenientes⁴⁶, debido a que es una regulación más compleja que requiere de una comisión permanente implica una mayor cesión de soberanía fiscal. Hay menor flexibilidad para el consenso de cláusulas y, por lo tanto, existe cierta rigidez en su modificación debido al prolongado proceso de negociación.

Sin embargo, como señala el mismo autor CALDERÓN CARRERO, a pesar de sus inconvenientes, los convenios multilaterales son el mecanismo más adecuado y neutral para la solución de problemas de doble imposición internacional en los procesos de integración económica y política. En este sentido agrega lo siguiente:

“Buena parte de la doctrina especializada en estos temas coincide en señalar múltiples deficiencias y distorsiones que la inexistencia de normas fiscales comunes a todos los países miembros de un mercado común producen en el buen funcionamiento del mismo, pese a la existencia de redes CDI entre éstos. Así, entre otras cuestiones, se ha puesto el acento en el efecto aneutral causado por la existencia de diferentes tipos de gravamen en la fuente sobre la renta pasiva, al fijarse éstos de forma diversa en los CDI y legislación interna de los Estados; las distorsiones originadas en la localización de la inversión y los flujos de capitales derivadas de la falta de uniformidad en la adopción de los métodos para eliminar la doble imposición internacional, ya que cada una de estas técnicas responde a objetivos diferentes

⁴⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 196 y 197.

⁴⁵ Expresión que significa ‘compra de tratado’, es decir, que se benefician personas que no forman parte del convenio o que, formando parte, elaboran estructuras con la única finalidad de beneficiarse del convenio.

⁴⁶ Ídem, p. 197.

(imputación/neutralidad en la exportación de capitales; exención/ neutralidad en la importación de capitales), que pueden originar diversos efectos atendiendo a su configuración interna y a los tipos de gravamen de cada Estado contratante; las sobrecargas fiscales y conflictos de distribución de poder tributario originados por la inexistencia de reglas comunes de determinación del origen económico de la renta, así como de normas uniformes sobre determinación de los beneficios de persona bajo control común, disposiciones antiabuso de tratado (antitreaty shopping) y regulaciones antievasión y de asistencia mutua en el terreno fiscal⁴⁷.

4.2.2. Medidas bilaterales

Son los denominados Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Se han utilizado mucho entre los países desarrollados estableciendo una red de tratados; todos sobre una base similar, aunque con algunas diferencias entre sí.

Efectivamente, la mayoría de países se basan en el modelo de convenio de la OCDE⁴⁸ para negociar y celebrar CDI. Debemos mencionar también el modelo de convenio de la ONU⁴⁹, que si bien no es muy utilizado, algunos Estados importadores de capital toman ciertas peculiaridades, ya que fue concebido para favorecer a los países en vías de desarrollo. En este sentido, el modelo de convenio de la ONU intenta expandir la tributación en el territorio del Estado de la fuente.

Los Estados tienen la necesidad de coordinar normas fiscales comunes para evitar el efecto negativo de la doble imposición internacional en el desarrollo de inversiones y comercio exterior. Para solucionarlo, como señala CALDERÓN CARRERO: *"(...) se considera que deben establecerse normas de distribución del poder tributario entre el país de la fuente y el de residencia a favor de la prioridad de gravamen de uno u otro, en función de la mayor o menor*

⁴⁷ Ídem, p. 199.

⁴⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

⁴⁹ Organización de las Naciones Unidas.

“conexión económica” (economic allegiance) que estos presenten en relación con cada categoría de renta”⁵⁰.

Es en este escenario que los Estados pactan una mutua cesión de soberanía fiscal. Agrega el mismo autor⁵¹ que este reparto internacional del poder tributario se basa en el principio de reciprocidad y mutua cesión que permiten modular los principios universalmente aceptados de prioridad del gravamen del Estado de la fuente y derecho residual del Estado de residencia, que se flexibilizan atendiendo a distintos factores o criterios, como la mayor o menor conexión económica con cada Estado, el grado de desarrollo, necesidad o intereses prioritarios de cada uno y, de esa manera, realizan el reparto tributario que más les convenga.

Por lo tanto, cada CDI es un convenio diferente. Sin embargo, la estructura de los modelos es básicamente la misma. Los primeros dos capítulos (artículos del 1° al 5°) se refieren al ámbito de aplicación y a las definiciones para efectos del convenio. Luego, los capítulos III y IV (artículos del 6° al 22°) contienen la parte esencial y sustantiva del convenio, es decir las reglas de distribución de la potestad tributaria según la naturaleza de la renta; así cada CDI podrá establecer, para cada tipo de renta, una potestad exclusiva en uno de los dos Estados contratantes o una potestad compartida, con o sin límite máximo de retención en la fuente. Seguidamente, el capítulo V (artículo 23°) establece las normas complementarias para eliminar o reducir la doble imposición. El capítulo VI (artículos del 24° al 28°) contiene disposiciones diversas: principio de no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, reservas. Finalmente, el capítulo VII contiene las condiciones de entrada en vigor y denuncia del convenio para los Estados contratantes.

El modelo de convenio de la ONU tiene como base el modelo OCDE, ambos tienen como principio fundamental de imposición el criterio de residencia, digamos que es la base. Sin embargo, el modelo de convenio de la ONU

⁵⁰ Ídem, p. 35.

⁵¹ Ídem, p. 58.

tiene algunas diferencias respecto al modelo OCDE, con la finalidad de otorgarle el derecho a gravar al Estado de la fuente.

Como indica LUIS DURÁN ROJO⁵², respecto al concepto de establecimiento permanente (en adelante EP), tratado en el artículo 5º, en el modelo de convenio de la ONU encontramos diferencias, en cuanto trata de extender los alcances de EP para favorecer la tributación en fuente.

Una primera diferencia está en que el modelo de convenio de la ONU en el artículo 5.3 a) considera que habrá un EP en el caso de obras de construcción o proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, cuando continúen durante un período mayor a seis meses. Mientras que en el modelo de la OCDE, el artículo 5.3 no incluye a los proyectos de instalación ni a las actividades de inspección; en los otros supuestos, solo habrá EP si su duración excede los doce meses.

Otra diferencia la encontramos en el artículo 5.3 b) del modelo de convenio de la ONU, referida a la prestación de servicios por una empresa residente de un Estado contratante, si la permanencia de las personas que prestan el servicio en el otro Estado exceden el período de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses⁵³. Es decir, que considera EP a los casos de actividades temporales, donde no es necesaria la 'fijeza' para que se constituya un EP. Este tipo de EP no lo encontramos en el modelo de la OCDE.

El artículo 5.4 de los modelos de convenios contiene una lista negativa de supuestos de EP; es decir, se indican los casos en los que no habrá EP. Los literales a) y b) se refieren al uso de instalaciones para mantener bienes o

⁵² DURÁN ROJO, Luis, "Los modelos de convenios: OCDE y ONU: diferencias y semejanzas", Ponencia presentada en el Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional de la Universidad Pacífico, Lima, 06 de octubre de 2010.

⁵³ ART. 5º 3. b) MC ONU "La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses".

mercancías de la empresa. La diferencia está en que en el modelo de convenio de la ONU, solo se considera que no se configura un EP cuando dichos bienes y mercancías se mantienen exclusivamente para almacenaje o exposición, no para su 'entrega', supuesto –este último- contemplado por el modelo de convenio de la OCDE. Es decir, que si se mantiene existencia para su entrega, sí constituye un EP. Como señala CALDERÓN CARRERO⁵⁴ ello es así (en el modelo de la ONU), porque se considera que tener un almacén para 'entregar' facilita la venta del producto y con ello la obtención de beneficios en el Estado de la fuente.

Otra diferencia la encontramos en el artículo 5.5 b) del modelo ONU respecto a la actuación de una empresa de un Estado contratante por medio de un representante en el otro Estado. En dicho punto, el modelo de convenio de la ONU agrega un supuesto de EP no contemplado en el modelo de convenio de la OCDE; cuando el representante sin poderes mantiene habitualmente, en el otro Estado contratante, existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente por cuenta de la empresa.

El artículo 5.6 del modelo ONU contiene una disposición especial para las empresas aseguradoras que no está en el modelo de OCDE. En este sentido, dispone que, salvo por lo que respecta a los reaseguros, una empresa aseguradora tendrá un EP en el otro Estado contratante si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él, por medio de una persona que no sea un representante independiente, que se le aplique otra disposición.

Finalmente, en lo que se refiere a EP, el artículo 5.7 del modelo ONU se contempla una excepción respecto de la determinación del representante independiente. Señala que no será representante independiente si realiza todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2008, p.139. Disponible en: <http://books.google.com.co/books> (visitado el 11 de octubre de 2011).

establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes.

En cuanto a los beneficios empresariales, regulados por el artículo 7º, la regla de imposición en ambos modelos de convenio es que sea el Estado de la residencia el que grave la renta empresarial, salvo que la empresa actúe en el otro Estado a través de un EP. La diferencia es que mientras el modelo de convenio de la OCDE solo permite la imposición sobre las rentas imputables al EP, el de la ONU⁵⁵ establece que también le serán atribuibles al EP las rentas que obtenga la empresa (casa matriz) en el Estado de la fuente, provenientes de ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las ventas por el EP y también las obtenidas por actividades comerciales de la misma o similar naturaleza a las realizadas por el EP, sin requerir una participación directa del EP en dichas ventas o actividades.

Sobre este tema comenta CALDERÓN CARRERO que el modelo de convenio de la ONU se desvía del modelo de la OCDE:

“(…) al expandir la tributación en el Estado de la fuente más allá de lo que permite el principio de imputación funcional de rentas económicamente conectadas con la actividad del EP. El Mod. ONU adopta un enfoque basado en el principio de fuerza de atracción de rentas, aunque limita su operatividad delimitando su alcance (restricted force attraction principle). De acuerdo con este principio, resultan imputables al EP no sólo los beneficios derivados de la actividad económica desarrollada por el mismo, sino también todos aquellos resultantes de operaciones directas efectuadas por su casa central en el territorio donde está ubicado el EP cuando concurrieran determinadas circunstancias: a) cuando se tratara de ventas en el Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar a las vendidas por medio de ese EP; o b) cuando se tratara de otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente”⁵⁶.

De otro lado y en relación a este mismo artículo, la OCDE en la última actualización de su modelo de convenio (julio 2010) ha suprimido el párrafo

⁵⁵ Artículos 7.1 a), b) y c) del Modelo de Convenio de la ONU.

⁵⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Op. Cit., p. 157.

respecto a la deducción de gastos. Mientras que la ONU lo mantiene, señalando que son admisibles los gastos de dirección y generales de administración. Sin embargo, añade que para determinar sus beneficios el EP no podrá deducir gastos ni considerar los cobros que haga a la principal o a otras sucursales, por concepto de regalías, honorarios o pagos análogos por el derecho de uso de patentes u otros.

El artículo 8° contiene las disposiciones pertinentes a la navegación marítima, interior y aérea. El modelo de convenio de la ONU establece una variante no contemplada en el modelo de convenio de la OCDE, que establece la imposición exclusiva en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. En este sentido, el modelo de convenio de la ONU permite que las rentas obtenidas por la explotación de buques en el tráfico internacional puedan someterse a imposición en el Estado donde se realice, si dicha explotación no es meramente ocasional en ese Estado.

En el modelo de convenio de la ONU se establece una excepción respecto del ajuste correspondiente en el caso de empresas asociadas reguladas en el artículo 9°. En el numeral 3 señala que no se procederá al ajuste establecido en el numeral 2 sobre la base del principio de *arm's length*⁵⁷, cuando ello resulte de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, donde haya una decisión firme, que imponga a una de las empresas una sanción por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso. Como señala LUIS DURAN ROJO⁵⁸, en los comentarios del modelo de convenio ONU se detalla que hay un interés por proteger al contribuyente de una doble sanción, una tributaria y otra no tributaria.

En lo que respecta a las rentas pasivas o de inversión, como son los dividendos (artículo 10°) e intereses (artículo 11°), ambos modelos establecen la imposición compartida con límite máximo en el Estado de la

⁵⁷ Indica que las transacciones que se realicen entre empresas relacionadas deben tener las mismas condiciones existentes en transacciones similares o comparables realizadas entre empresas independientes.

⁵⁸ DURÁN ROJO, Luis, Loc. Cit.

fuente; solo difieren los porcentajes de tipos aplicables: mientras que el modelo de la OCDE los establece, el de la ONU los deja para que sean determinados mediante negociaciones bilaterales.

Sin embargo, en el tema de las regalías (artículo 12°), que también es una renta pasiva, sí hay una diferencia notoria. Mientras que el modelo de convenio de ONU mantiene la imposición compartida con límites en la fuente, en el modelo OCDE se concede el gravamen exclusivo en residencia del beneficiario efectivo del pago. Sin embargo, en la práctica, ningún convenio adopta el criterio de imputación exclusiva en residencia.

En cuanto a la definición de regalía, el modelo de convenio de la ONU, además de todos los supuestos contemplados por el modelo OCDE, agrega el caso de cantidades pagadas por el uso o concesión en uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

En lo que respecta a ganancias de capital (artículo 13°) cuando proceden de la venta de bienes inmuebles, el modelo de convenio de la ONU establece imposición exclusiva en fuente, mientras que el modelo de convenio de la OCDE establece que pueden gravarse en fuente, ello significa que el Estado de residencia no renuncia al gravamen, lo comparte.

Otra diferencia está dada en el caso de enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo comprenda más del 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, podrán gravarse en ese Estado. El modelo de convenio de la OCDE solo se refiere a sociedades por acciones, mientras que el modelo ONU también incluye las participaciones en sociedades colectivas, en fideicomisos o sucesiones.

Adicionalmente, solo el modelo de convenio de la ONU establece que para el caso de enajenación de acciones que no encajen en el supuesto anterior, podrán gravarse en el Estado contratante en que resida el enajenante,

siempre que las acciones representen un porcentaje de participación que será determinado en negociaciones bilaterales.

Por otro lado, el modelo de convenio de la OCDE ha suprimido el artículo 14° referido a las rentas de trabajo independiente, por cuanto considera que el tratamiento dado al trabajo independiente, con base fija en el otro Estado contratante, es semejante al tratamiento establecido para las rentas empresariales del artículo 7° cuando se actúa mediante un establecimiento permanente. El modelo de convenio de la ONU lo mantiene.

Cabe mencionar el distinto tratamiento dado a 'otras rentas' (artículo 21°). Ambos modelos de convenio establecen como regla general que las rentas no mencionadas específicamente en algún artículo del convenio, solo se someterán a imposición en el Estado de residencia. Sin embargo, el modelo ONU contiene una cláusula residual (artículo 21.3) que permitiría el gravamen en el Estado de la fuente.

A pesar de todas estas especificaciones, los CDI muchas veces no cumplen con su objetivo de evitar la doble imposición internacional debido a problemas de interpretación en la calificación de las rentas y, por ende, en la atribución del poder tributario a determinado Estado.

4.2.3. Medidas unilaterales

Se adoptan en forma individual y se incorporan en la legislación interna. Obviamente, deben ser normas restrictivas. Son un complemento frecuente en la adopción de criterios mundiales y están referidas a rentas de fuente extranjera que deben tributar también en el país de la fuente.

Al no haber un consenso entre las jurisdicciones fiscales, difícilmente se logra evitar la doble imposición internacional. Sucede lo mismo que con los criterios de vinculación: cada país adopta el más conveniente para sus intereses particulares.

4.3. Métodos para evitar la doble imposición

Son características técnicas y operativas del sistema recogidas por las medidas⁵⁹, descritas en el apartado 4.2. Es decir, que los vamos a encontrar tanto en la legislación interna como en los convenios internacionales bilaterales o multilaterales. En realidad, cuando están en la legislación interna no evitan la doble imposición, más bien tratan de atenuar los efectos nocivos una vez que se han producido por la concurrencia de potestades tributarias de distintas jurisdicciones.

4.3.1. Método de exención

Este método es utilizado tanto por los países que utilizan el criterio de renta de fuente territorial (exención total) como los que adoptan el criterio de la renta de fuente mundial (exención parcial).

El primer grupo, debido al criterio utilizado, concede una exención total de impuestos a la renta de fuente extranjera; mientras que el segundo acepta los impuestos pagados en el exterior y se desiste de gravarlos.

Como esto podría ocasionar un problema de Doble No Imposición, muchas veces este sistema va acompañado de medidas de control para evitarla.

Cuando se opta por la exención parcial, la renta de fuente extranjera se somete a imposición parcial y da lugar a lo que se conoce como el método de la deducción, mediante el cual se permite una deducción de los impuestos pagados en el exterior, de esta manera el impuesto nacional recaerá solo sobre la renta neta extranjera.

Muchos CDI optan por el método de exención con progresividad, el cual consiste en exonerar la renta de fuente extranjera de sus residentes; pero, sin embargo, dispone que se tendrá en cuenta el importe de la renta

⁵⁹GARCÍA MULLIN, Roque, Loc. Cit.

exonerada, a efectos de establecer la tasa con la que será gravada la renta que sí está sujeta a imposición en el Estado de residencia del contribuyente.

El método de exención está referido a la renta misma y tiene como objeto obtener una neutralidad en el extranjero; es decir, que favorece la repatriación de capitales derivados de la inversión en el exterior. En doctrina se le conoce como el principio de Neutralidad en la Importación de Capitales (NIC).

De esta manera también se garantiza que los incentivos fiscales otorgados en el país importador de capital, con el objeto de atraer inversiones, sean efectivos y no sean minimizados por el pago de impuestos en el país de residencia del inversionista.

4.3.2. Método de imputación

El Estado de residencia, que utiliza el criterio de gravar a sus residentes por su renta de fuente mundial, reconoce el impuesto pagado en el extranjero, permite deducirlo como crédito y el país de residencia podrá gravar la renta por la diferencia, si la hubiere.

Mediante este sistema, el impuesto pagado en el exterior se resta del impuesto debido en el país de residencia. Así, tiene dos modalidades: el crédito por el impuesto pagado en el exterior puede ser total o pleno y ordinario o limitado.

El crédito es total cuando no hay límites para su acreditación, es decir, que el impuesto pagado en el exterior puede ser inclusive mayor al que corresponde pagar en residencia. Se puede decir que en estos supuestos el país de residencia debería devolver el exceso pagado en la fuente; sin embargo, en la práctica, no se da por razones obvias.

El crédito es ordinario cuando se limita a una cuantía, que generalmente está en relación a la tasa establecida para las rentas de fuente extranjera.

Este es el más usado. El país de residencia permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado en la fuente, pero solo hasta el límite de la tasa media del impuesto en residencia.

Para calcular este límite hay varias posibilidades:

Cómputo global: para establecer el límite se tiene en cuenta la totalidad de la renta de fuente extranjera.

Cómputo país por país: el cálculo se hace por cada país donde se genera la renta de fuente extranjera.

Cómputo por categorías de renta: el límite se computa por el tipo de ingreso según la legislación de residencia.

En este método también tenemos la posibilidad de que el país de residencia otorgue un crédito directo y/o un crédito indirecto. Mediante el 'crédito directo' se permite al contribuyente deducir solo el impuesto pagado por él en el exterior, no así el impuesto que pudiera haber pagado su EP o sucursal en el exterior. Mientras que mediante el 'crédito indirecto' se puede imputar al contribuyente lo pagado por su subsidiaria en el exterior, como beneficio empresarial, ya que en realidad se trata de la misma renta, que será gravada en residencia como dividendo.

El método de acreditación se aplica al impuesto y busca obtener neutralidad en el propio país del inversionista, es lo que se conoce como principio de Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC).

4.3.2.1. Método del crédito ficticio

Otra modalidad del método de imputación es el conocido como deducción por impuestos no pagados o *tax sparring*. Es un beneficio fiscal que otorga el país de residencia que consiste en reconocer la cuota que debió pagar su residente si el país de la fuente no hubiere otorgado una exoneración tributaria, con la finalidad de atraer inversiones.

Se utiliza con la finalidad de proteger los incentivos fiscales otorgados por el Estado de la fuente. Por lo general el Estado de residencia, al aplicar el método de imputación, persigue la igualdad y neutralidad fiscal al mínimo costo tributario posible, anulando así las medidas económicas del Estado de la fuente. Para que ello no suceda, dicho Estado –el de residencia– debe otorgar la imputación ficta o *tax sparring*.

4.3.2.2. Método de crédito parcialmente ficto

En esta modalidad, el Estado de la residencia deduce de su propio impuesto una cantidad que represente el gravamen que hubiese tenido que pagar en el extranjero. También se le conoce con el nombre de *matching credit*.

Si se pactan este tipo de cláusulas en Convenios para evitar la doble imposición, para garantizar su correcta aplicación deben establecerse conjuntamente límites objetivos, subjetivos y temporales para no desnaturalizar el efecto deseado.

Sin embargo, como señala CALDERÓN CARRERO⁶⁰, los países exportadores de capitales cuestionan este tipo de cláusulas, entre otros motivos, porque vulneran la igualdad horizontal y la neutralidad en la exportación de capitales del Estado de residencia debido a que podrían incentivar las inversiones en el exterior y discriminar así el trato entre sus residentes. Consideran, también, que estas medidas exceden la obligación del Estado de residencia de evitar la doble imposición ya que hay una cesión de soberanía fiscal mayor a la necesaria.

Por otro lado, los países importadores de capitales⁶¹, sí están a favor de estas medidas. Señalan que si el derecho a gravar determinada renta corresponde al Estado de la fuente, el de residencia no debe beneficiarse de dichas exoneraciones. En cuanto a la distorsión de la neutralidad en la exportación de capitales, consideran que es inapropiado invocar neutralidad

⁶⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Óp. Cit., p. 157.

⁶¹ Ídem, p. 158.

fiscal a nivel internacional porque no existe un concepto homogéneo y cada país, en uso de su soberanía fiscal, es autónomo para establecer el sistema fiscal que considere más apropiado para sus intereses.



SECCIÓN II

TRATAMIENTO DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA LEY PERUANA PARA DOMICILIADOS

En la presente sección procederemos a analizar los criterios de imposición tomados en cuenta por el legislador nacional, así como también cuáles son las medidas y métodos que se han considerado a efectos de evitar la doble imposición en las relaciones económicas internacionales de los contribuyentes domiciliados, respecto del impuesto a la renta que tributan por su renta de fuente extranjera.

1. Criterios de imposición en la ley de impuesto a la renta

En adelante nos referiremos a la Ley de Impuesto a la Renta⁶² como la LIR y a su Reglamento⁶³ como RLIR.

1.1. Base jurisdiccional

La base jurisdiccional del impuesto a la renta está contenida en el artículo 6° de la LIR que señala que:

“Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las

⁶² D.S. N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

⁶³ D.S. N° 122-94-EF y normas modificatorias.

personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.

Por su parte, el RLIR en el artículo 5° complementa lo dispuesto en el artículo antes citado y señala que:

“Los contribuyentes del Impuesto a que se refiere el Artículo 14° de la Ley se sujetarán a las siguientes normas:

a) Los contribuyentes domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera.

b) Los contribuyentes no domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

(...)”.

En las normas citadas podemos observar que nuestra ley utiliza como criterios vinculantes, y de manera alternativa, el domicilio de los sujetos y a la fuente territorial de la renta, de tal manera que las personas domiciliadas en el Perú, sean nacionales o extranjeras, tributan por su renta de fuente mundial y las no domiciliadas, nacionales o extranjeras, solo tributarán por sus rentas de fuente peruana.

Luego de este enunciado genérico en los artículos siguientes, la ley, especifica a quiénes se les debe considerar legalmente domiciliado, cuándo pierden tal calidad, cuándo la pueden recuperar y cuándo una renta puede ser calificada como de fuente peruana.

1.2. Criterios aplicables a los domiciliados

El artículo 7° de la LIR precisa quiénes serán considerados como domiciliados para efectos del impuesto:

“inciso a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común”.

Vemos que el criterio de vinculación elegido por nuestro legislador es el criterio subjetivo del domicilio. Serán sujetos de imposición por su renta de fuente mundial los que tengan la condición de 'domiciliados' según las normas del derecho común (artículo 33 y siguientes del Código Civil peruano), esto es: donde resida habitualmente. Tiene sentido establecer este criterio ya que el Estado en el cual se tiene la residencia habitual es el que tiene potestad para gravar las rentas que se generen en su territorio debido a que el contribuyente se beneficia del entorno social, político y económico. Ciertamente, facilita la facultad de fiscalización de la administración tributaria a los sujetos pasivos.

"inciso b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses".

El transcurso del tiempo hace que la ley repunte que el extranjero adquiera su residencia habitual en el país y, por lo tanto, se le considere domiciliado. Pero hasta entonces, solo tributará por su renta de fuente peruana.

"inciso c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional".

Esta disposición fue pensada para diplomáticos, los cuales, obviamente, no perderán su condición de domiciliados por estar destacados en el exterior cumpliendo funciones públicas. Es por ello que al final de este artículo, cuando se refiere a la pérdida de domicilio por ausencias del país, expresamente no se incluye ese inciso c).

"inciso d) Las personas jurídicas constituidas en el país".

El legislador peruano opta por el criterio de lugar de constitución para darle domicilio a una persona jurídica.

Como veremos en la parte final del artículo 7° que estamos comentando, se establece con mucha claridad cuándo las personas naturales adquieren o pierden su calidad de domiciliados. No ocurre lo mismo con las personas jurídicas, para lo cual debemos recurrir a la Ley General de Sociedades y entender que una persona jurídica extranjera se considerará domiciliada en el país desde su inscripción en el Registro correspondiente.

“inciso e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana”.

En este inciso el legislador hace uso de la autonomía del derecho tributario y crea una ficción, les da a estos sujetos la condición de domiciliados, pero los grava como no domiciliados, solo por su renta de fuente peruana. Es decir, que claramente se establece que tienen autonomía administrativa y contable respecto de su matriz en el exterior.

No ocurre lo mismo con las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el extranjero de sociedades constituidas en el país. En este caso, dichas entidades no son domiciliadas en el Perú. Sin embargo, la LIR las considera como contribuyentes (artículo 14° inciso h) y deben tributar por las rentas que generan en el extranjero. La condición de domiciliadas de las sociedades matrices se extiende a las sedes que tengan en el exterior, según lo establece el numeral 3 del inciso a) del artículo 4° del RLIR que señala expresamente lo siguiente: *“La condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país (...)”.* Sin embargo, el numeral 11 del artículo 24° del RLIR que regula el tema de partes vinculadas, considera como tales a la empresa domiciliada con cada uno de sus establecimiento permanente en el exterior, lo que podría implicar que cada una de ellas tendría personería jurídica propia y por tanto, ambas entidades, deberían determinar su renta de forma independiente.

Al respecto, debemos señalar que aparentemente estas normas establecerían una contradicción, sin embargo la LIR establece con claridad que las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el exterior de personas jurídicas domiciliadas no tienen personería jurídica propia, en concordancia con lo dispuesto por la Ley General de Sociedades; y el RLIR, en el numeral 11 del artículo 24º, se refiere a que en las transacciones entre la casa matriz y sus establecimientos en el exterior deberán regir las normas de valor de mercado a efecto de evitar posibles sobrevaloraciones o subvaluaciones en sus operaciones, que podrían implicar un perjuicio al fisco nacional.

En la práctica se asume que el establecimiento en el exterior genera renta de fuente extranjera que deberá gravarse en el Perú en cabeza de la matriz.

“inciso f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley”.

La condición de domiciliada solo le alcanza a la sucesión. Una vez que se realice la división y partición, sea por declaratoria de herederos o por testamento, si alguno de los sucesores es no domiciliado, continuará con esa condición y tributará por sus rentas de fuente peruana.

“inciso g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N° 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno”.

Se asemeja al tratamiento de cualquier sucursal de empresa constituida en el exterior que realiza actividades en el territorio nacional y solo tributará por sus rentas de fuente peruana.

“inciso h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14° de la Ley, constituidas o establecidas en el país”.

Es preciso indicar que el artículo 14° de la LIR, señala expresamente quiénes son contribuyentes del impuesto. El párrafo tercero se refiere a la empresa unipersonal, y el cuarto párrafo, a las sociedades irregulares.

Finalmente el artículo 7°, termina diciendo:

“Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Las disposiciones sobre domicilio, contenidas en este capítulo, no modifican las normas sobre domicilio fiscal contenidas en el Código Tributario”.

El legislador establece con precisión cuándo las personas naturales pierden su condición de domiciliados para efectos de saber cuándo dejan de tributar por su renta de fuente mundial y pasan a tributar solo por sus rentas de fuente peruana. Asimismo, indica cuándo recuperan dicha condición.

1.3. Criterios aplicables a los no domiciliados

Los artículos 9° y 10° de la LIR contienen los criterios para establecer las rentas de fuente peruana respecto de los sujetos no domiciliados, que como sabemos, solo tributan por su renta de fuente nacional.

Efectivamente, nuestra legislación utiliza el criterio de fuente territorial para establecer la sujeción impositiva a los sujetos no domiciliados. Los factores de conexión han ido evolucionando y adecuándose a la realidad de las operaciones comerciales propias de una economía globalizada como la actual. El legislador clasifica las rentas y a cada una les asigna un criterio de conexión.

El artículo 9º señala que:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

“inciso a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República”.

Observamos que para el caso de predios y sus derechos tenemos el criterio de ubicación de la fuente, sistema de fuente clásico. Con las modificaciones realizadas mediante el Decreto Legislativo N° 945, desde el 1º de enero de 2004, no solo se considera renta a la producida por los bienes inmuebles (renta producto), sino también a la ganancia proveniente de su enajenación (flujo de riqueza).

“inciso b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27º, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país”.

Nótese que en este inciso, como señalan JOSÉ TALLEDO y ERIK LIND COSULICH⁶⁴ se recoge únicamente el concepto de renta producto, es decir,

⁶⁴ *“Tratamiento tributario aplicable a la ganancia de capital obtenida por sujetos no domiciliados en la venta de bienes muebles”*, TALLEDO, José y LIND COSULICH, Erik, Lima, diciembre, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/14_XJorIPDT_JTV-ELCP.pdf (visitado el 28 setiembre de 2010).

a las rentas producidas por dichos bienes, mas no a las derivadas de su enajenación. Por lo tanto, la ganancia de capital proveniente de la enajenación de bienes muebles, realizada por una persona jurídica no domiciliada, no puede considerarse como renta de fuente peruana, ya que la ley no lo ha considerado como supuesto comprendido dentro del ámbito de aplicación, es decir, que no constituye ganancia de capital gravada con el impuesto.

Tal como está redactada la norma, puede generarse la duda respecto a que si los criterios mencionados se aplican indistintamente a ambos tipos de renta o se aplican respectivamente, es decir, el criterio de lugar de ubicación para los bienes (tangibles) y el criterio de utilización económica para los derechos (intangibles).

Para el Tribunal Fiscal, la LIR utiliza el criterio de ubicación física de la fuente para establecer si un bien tangible origina rentas de fuente peruana. Así lo manifestó al resolver el caso de la cesión en uso de cable submarino de una empresa no domiciliada a favor de una empresa domiciliada, indicando que nos encontrábamos ante el uso de un bien tangible y, para establecer si los ingresos obtenidos por dicha cesión eran renta de fuente peruana, era necesario determinar si se encontraba físicamente en el Perú⁶⁵.

Resulta lógica dicha interpretación, ya que es posible determinar si los bienes tangibles están o no ubicados físicamente en el país. Mientras que no resulta posible determinar si un bien intangible está o no situado en el país y, por lo tanto, se requiere del criterio de utilización económica para determinar si la renta es o no de fuente peruana.

Respecto al segundo párrafo del inciso b) referido a las regalías, expresamente se establecen dos criterios de fuente: utilización económica

⁶⁵ Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 01204-2-2008

en el país y domicilio del pagador cuando quien pague sea un sujeto domiciliado en el país.

“inciso c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.

Las rentas pueden originarse, entre otros, por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de un capital, por operaciones de capitalización o por contratos de seguro de vida o invalidez que no tengan su origen en el trabajo personal”.

En primer lugar, debemos mencionar que este inciso se refiere a rentas producidas por los capitales, es decir, que se refiere a sus frutos. Generalmente la renta producida por el capital son los intereses⁶⁶.

Entendemos que el tercer párrafo de este inciso, introducido mediante el Decreto Legislativo 972, vigente desde el 1° de enero del 2009, tiene carácter de norma aclaratoria o interpretativa, ya que los supuestos contemplados estaban incluidos dentro del primer párrafo.

Para las rentas de capital se establecen tres criterios para considerarlos como renta de fuente peruana: que el capital esté colocado en el país o que sea utilizado económicamente en el país y, adicionalmente, cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país. Este último criterio fue introducido por el Decreto Legislativo 945, vigente desde el 2004.

⁶⁶ *“Implicancias tributarias en el impuesto a la renta de la cesión de un crédito a favor de un sujeto no domiciliado”* RAMÍREZ-GASTÓN, Rolando y Andrés, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_XJorIPDT_RRGH-ARGS.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2010).

El criterio de residencia del pagador no debería alejarse del principio de territorialidad, y esto ocurre solo en los supuestos en los cuales, el lugar donde reside el pagador de la renta coincide necesariamente con la fuente de producción o fuente económica. Es decir, que este criterio no debería ser utilizado para establecer la fuente de la renta en forma absoluta, sino solo en la medida que se verifique que el lugar del pago corresponde al lugar de aprovechamientos económico. Por lo tanto, se trataría de un criterio subsidiario para determinar el país fuente de la renta cuando esta no se pueda establecer en forma fehaciente⁶⁷.

En la exposición de motivos del Proyecto del Decreto Legislativo que introduce el criterio del pago o residencia del pagador señala que dicho criterio surge como complementario de los criterios de situación de la fuente productora y utilización económica, con la intención de abarcar más supuestos de rentas de fuentes territoriales.

A pesar de lo señalado en la mencionada exposición de motivos, nuestra legislación lo ha colocado como un criterio independiente, sin excepciones y sin admitir prueba en contrario⁶⁸.

“inciso d) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el Fondo de Inversión, Fondo Mutuo de Inversión en Valores, Patrimonios Fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana los rendimientos de los ADR´s (American Depositary Receipts) y GDR´s (Global Depositary Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país”.

⁶⁷ “Alcance del criterio de residencia del pagador para efectos de la generación de rentas de fuente peruana provenientes de préstamos utilizados en el país y en el exterior”, TIMANA CRUZ, Johana Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/16_XJorIPDT_JTC.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2010).

⁶⁸ Ídem.

El criterio utilizado para este tipo de rentas de capital es exclusivamente el del domicilio del pagador.

En cuanto al segundo párrafo de este inciso, constituye una norma de precisión, ya que siempre estuvieron gravados.

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

“inciso f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

No se encuentran comprendidas en los incisos e) y f) las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares”.

“inciso g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país”.

“inciso h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país”.

En general las rentas empresariales y las que se originan en el trabajo están sujetas al criterio clásico de fuente, como es el lugar de ubicación de la fuente generadora del ingreso.

Con la dación del Decreto Legislativo 945, vigente desde el 1º de enero del 2004, se establecen cambios en los incisos i) referido a los servicios digitales y en el inciso j) respecto de la asistencia técnica, cuyos ingresos serían considerados como renta de fuente peruana si se utilizaban económicamente en el país, criterio utilizado tradicionalmente solo para rentas pasivas y ahora extendido a determinadas rentas activas como las contenidas en los incisos arriba mencionados.

“inciso i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet 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, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país”.

El RLIR en el inciso b) del artículo 4-A establece la definición del servicio digital, entendiéndose como tal, el servicio que se pone a disposición del usuario a través de Internet o cualquier otra red y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.

Seguidamente, consigna una lista de servicios que se deben considerar digitales, a pesar de que algunos casos (acceso electrónico a servicios de consultoría, mantenimiento de *software*, almacenamiento de información, soporte técnico y aplicación de hospedaje) no cumplan con los requisitos establecidos en la definición general. Por último, establece cuándo un servicio digital se debe considerar utilizado económicamente en el país.

“inciso j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país”.

El inciso c) del artículo 4-A del RLIR precisa cuándo se considera que un servicio de asistencia técnica es utilizado económicamente en el país, y esto sucede cuando el pagador de la renta perciba rentas de tercera categoría, gravadas o no, que esté domiciliado en el país y que considere como gasto o costo la contraprestación efectuada. Asimismo, será considerada utilizada económicamente en el país, si sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 945, refiriéndose a los criterios de conexión territorial señala lo siguiente:

c) Criterio del lugar de la utilización económica

Este criterio ha sido, en su mayoría utilizado para definir la regla de fuente vinculada a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones de 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, como por ejemplo el lugar donde se aprovecha el capital mobiliario colocado.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que este criterio ha sido ampliado últimamente para cierto tipo de rentas provenientes de ciertas prestaciones de servicios internacionales, tales como la asistencia técnica o ventas y servicios rendidos a través del Internet”.

Aunque a nivel doctrinario no hay unanimidad respecto a la validación de este criterio de conexión, lo cierto es que diversas legislaciones lo han adoptado para efectos de establecer la calidad de renta local a los ingresos obtenidos por no domiciliados que prestan dichos servicios a favor de sujetos domiciliados en su territorio.

La norma reglamentaria anteriormente citada también da una definición general de lo que debe entenderse por asistencia técnica, haciendo referencia a servicios altamente especializados y que sean indispensables para el desarrollo de la actividad de una empresa. Luego detalla servicios excluidos de dicha definición y, finalmente, proporciona una lista de

servicios específicos que sí son considerados como asistencia técnica, como los servicios de ingeniería, la investigación y desarrollo de proyectos y la asesoría y consultoría financiera.

Con ello, el legislador ha ampliado el supuesto de hecho contenido en la definición general, que se refiere a los servicios de transferencia de conocimientos, lo cual no implica por sí un resultado, sino se refiere a la manera de cómo se debe realizar determinada actividad. Al respecto, la Sunat, mediante Oficio N° 540-2007-SUNAT/200000, ha señalado que los tres tipos servicios antes mencionados serán considerados como asistencia técnica, aunque no tengan las características propias de la definición general de asistencia técnica.

A pesar de la técnica utilizada por el legislador, es claro que el proceso para calificar a un servicio como de asistencia técnica, no es una labor fácil, ya que las descripciones establecidas no permiten tener la certeza de su caracterización. En este sentido, la Sunat mediante Carta N° 133-2008-SUNAT/200000, señala que no resulta posible establecer *a priori*, si un servicio en particular califica como asistencia técnica, ya que ello dependerá del análisis, que será necesario, en cada caso concreto para establecer la configuración de los elementos constitutivos consignados en la norma reglamentaria.

El artículo 10° de la LIR continúa regulando los criterios para establecer las rentas de fuente peruana, así señala:

Artículo 10° "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:

"inciso a) 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".

Se considerarán rentas de fuente peruana los intereses, teniendo como criterio de conexión el lugar donde está constituida la entidad que los ha

emitido, ya que se considera que existe un nexo económico relevante con el lugar de constitución.

“inciso b) 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”.

Entendemos que este inciso constituye una excepción a la regla general contenida en el inciso f) del artículo 9º de la LIR, que establece que las rentas originadas por el trabajo personal se rigen por el criterio del lugar de prestación del servicio.

Se excluye así a a este tipo de rentas del criterio general y, por lo tanto, la regla contenida en este inciso es una de carácter especial y como tal se la debe interpretar en forma restrictiva⁶⁹. En este sentido, se debe entender que la excepción es hecha en función a las características especiales del ejercicio de los cargos de directores o miembros del consejo u órgano de administración, en los cuales es posible que reciba la contraprestación sin haber realizado necesariamente una actividad. Por lo tanto, si estuviesen regidas por el criterio general de lugar de realización, no serían alcanzadas por el impuesto.

Como concluye OSWALDO LOZANO⁷⁰, la razón de ser de la norma estaría en atraer las rentas de los sujetos no domiciliados que integren los órganos de administración y que actúan en el exterior, cuya contraprestación sea otorgada por personas jurídicas domiciliadas en el país.

“inciso c) Los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales”.

⁶⁹ *Las rentas de fuente peruana de los directores e integrantes de órganos de administración de empresas* LOZANO BYRNE, Oswaldo, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/10_XJorIPDT_OLB.pdf (visitado el 28 de setiembre del 2011).

⁷⁰ Ídem.

Se establece que para este tipo de rentas el criterio es el del domicilio del pagador, ya que la conexión se considera suficientemente fuerte para someter a imposición el ingreso así obtenido.

“inciso d) Los resultados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados obtenidos por sujetos domiciliados en el país.

Tratándose de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura, se considerarán rentas de fuente peruana los resultados obtenidos por sujetos domiciliados cuando los activos, bienes, obligaciones o pasivos incurridos que recibirán la cobertura estén destinados a la generación de rentas de fuente peruana.

También se considerarán rentas de fuente peruana los resultados obtenidos por los sujetos no domiciliados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados con sujetos domiciliados cuyo activo subyacente esté referido al tipo de cambio de la moneda nacional con respecto a otra moneda extranjera y siempre que su plazo efectivo sea menor al que establezca el reglamento, el cual no excederá de ciento ochenta días”.

Este inciso ha sido objeto de recientes modificaciones⁷¹. Para determinar si los resultados obtenidos por operaciones con Instrumentos Financieros Derivados (en adelante IFD), constituyen o no renta de fuente peruana, el legislador toma como criterio de conexión el domicilio del sujeto que obtiene los resultados, así como la clase de IFD.

El artículo 5-A de la LIR clasifica las operaciones con IFD según su finalidad, y así tenemos a los realizados con fines de cobertura⁷², sin fines de cobertura o también llamados especulativos⁷³ y, por último, los IFD con

⁷¹ Respecto al contenido del tercer párrafo, fue modificado por el Artículo 2° de la Ley N° 29663, publicada el 15.2.2011, el cual señalaba que: *“También se considerarán de fuente peruana los resultados obtenidos por sujetos no domiciliados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que utilicen un mercado centralizado o no, ubicado en el país, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento”.* Sin embargo, se volvió a la redacción anterior, mediante el artículo único de la Ley N° 29773, publicada el 27.7.2011.

⁷² Son aquellos cuyo objetivo es atenuar el riesgo de la variación en algún precio que incida en su actividad empresarial.

⁷³ Estos no están vinculados con la operación de la empresa.

finés de intermediación financiera⁷⁴, los cuales se rigen por la ley de la materia⁷⁵.

En este contexto, tratándose de IFD especulativos se considera que la renta es de fuente peruana, si quien la obtiene es un sujeto domiciliado en el país. Si fuesen IFD de cobertura, solo serán renta de fuente peruana, cuando los activos, bienes, obligaciones o pasivos incurridos estén afectos a la generación de rentas de fuente peruana.

En caso de que los resultados sean obtenidos por un sujeto no domiciliado, solo serán considerados renta de fuente peruana, cuando el activo subyacente del IFD, sea el tipo de cambio de moneda nacional respecto a otra moneda extranjera y siempre que el plazo efectivo sea menor de 60 días⁷⁶.

“inciso e) Las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país. A estos efectos, se debe considerar que se produce una enajenación indirecta cuando se enajenan acciones o participaciones representativas del capital de una persona jurídica no domiciliada en el país que, a su vez, es propietaria -en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas- de acciones o participaciones representativas del capital de una o más personas jurídicas domiciliadas en el país, siempre que se produzcan de manera concurrente las siguientes condiciones:

1. En cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el país de las que la persona jurídica no domiciliada sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas, equivalga al cincuenta por ciento o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada.

⁷⁴ Solo los celebran los bancos u otras instituciones financieras para actuar en el mercado.

⁷⁵ Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

⁷⁶ Artículo 4-A RLIR, último párrafo.

Para determinar el porcentaje antes indicado, se tendrá en cuenta lo siguiente:

i. Se determinará el porcentaje de participación que la persona jurídica no domiciliada, cuyas acciones o participaciones se enajenan, tiene en el capital de la persona jurídica domiciliada. En caso de que aquella sea propietaria de esta por intermedio de otra u otras personas jurídicas, su porcentaje de participación se determinará multiplicando o sumando los porcentajes de participación que cada persona jurídica tiene en el capital de la otra, conforme al procedimiento que establezca el reglamento.

ii. El porcentaje de participación determinado conforme a lo señalado en el acápite i. se multiplicará por el valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica domiciliada en el país.

En caso de que la persona jurídica no domiciliada sea propietaria de acciones o participaciones de dos o tres personas jurídicas domiciliadas en el país, se sumarán los resultados determinados por cada una de estas.

iii. El resultado anterior se dividirá entre el valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada cuyas acciones o participaciones se enajenan.

iv. El resultado anterior se multiplicará por cien.

2. En un periodo cualquiera de doce meses, se enajenan acciones o participaciones que representen el diez por ciento o más del capital de una persona jurídica no domiciliada.

De cumplirse con estas condiciones, para determinar la base imponible se deberán considerar las enajenaciones efectuadas en el periodo de doce meses antes referido.

Se presumirá que una persona jurídica no domiciliada en el país enajena indirectamente las acciones o participaciones representativas del capital de una persona jurídica domiciliada en el país de la que sea propietaria en forma

directa o por intermedio de otra u otras personas cuando emite nuevas acciones o participaciones como consecuencia de un aumento de capital, producto de nuevos aportes, de capitalización de créditos o de una reorganización y las coloca por un valor inferior al de mercado. En este caso, se entenderá que enajena las acciones o participaciones que emite como consecuencia del aumento de capital. Lo previsto en el presente párrafo se aplicará siempre que, con cualquiera de los doce meses anteriores a la fecha de emisión de las acciones o participaciones, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el país de las que la persona jurídica no domiciliada sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas, equivalga al cincuenta por ciento o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada antes de la fecha de emisión.

Para estos efectos, se aplicará lo previsto en el segundo párrafo del numeral 1 del presente inciso.

En cualquiera de los supuestos señalados en los párrafos anteriores, si las acciones o participaciones que se enajenen, o las nuevas acciones o participaciones emitidas como consecuencia de un aumento del capital, corresponden a una persona jurídica residente en un país o territorio de baja o nula imposición, se considerará que la operación es una enajenación indirecta. No se aplicará lo dispuesto en el presente párrafo cuando el contribuyente acredite de manera fehaciente que la enajenación no cumple con alguna de las condiciones a que se refiere el presente inciso.

Se incluye dentro de la enajenación de acciones de personas jurídicas no domiciliadas en el país a la enajenación de ADR (American Depositary Receipts) o GDR (Global Depositary Receipts) que tengan como activo subyacente a tales acciones.

En todos los casos, el ingreso gravable será el resultante de aplicar el valor de mercado de las acciones o participaciones de la persona jurídica no domiciliada que se enajenan, el porcentaje determinado en el segundo párrafo del numeral 1 del presente inciso.

Mediante decreto supremo se establecerá la forma como se determina el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el presente inciso, para lo cual se podrá considerar, entre otros, el valor de participación patrimonial sobre la base de balances auditados, incluso anteriores a los doce

meses precedentes a la enajenación o a la emisión de acciones o participaciones.

Para los efectos del presente inciso, la mención a acciones o participaciones se entenderá referida a cualquier instrumento representativo del capital, independientemente a la denominación que se otorgue en otro país.

Este inciso ha sido incorporado por el artículo 2° de la Ley N° 29663⁷⁷ y ha sido objeto de una reciente modificación, mediante el artículo 2° de la Ley N° 29757⁷⁸. Esta última modificación se realiza con la finalidad de hacer algunas precisiones respecto de la configuración del hecho imponible contenido en este inciso⁷⁹.

Se trata de un nuevo supuesto de renta de fuente peruana. Anteriormente, solo se consideraban renta de fuente peruana los beneficios obtenidos por la enajenación de acciones o participaciones de personas jurídicas constituidas en el país, es decir, por la venta directa de acciones. Sin embargo, dada la estructura actual de las operaciones a nivel internacional, el legislador ha optado por gravar también la venta indirecta de acciones o participaciones de personas jurídicas no domiciliadas, bajo la existencia de determinados requisitos concurrentes.

Así, la norma precisa que habrá una venta indirecta de acciones de personas jurídicas domiciliadas, cuando en cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones o participaciones de la empresa no domiciliada que se enajenan, representen o equivalgan a cincuenta por ciento o más del valor de mercado de la o las empresas domiciliadas, es decir, cuando el valor de aquellas deriven – directa o indirectamente- de acciones o participaciones en empresas peruanas. Y además, que durante el mismo período (doce meses cualquiera) las acciones o participaciones que enajene la persona jurídica no domiciliada representen el diez por ciento o más de su capital.

⁷⁷ Publicada el 15 de febrero de 2011 y vigente desde el 16 de febrero de 2011.

⁷⁸ Publicada el 21 de julio de 2011 y vigente desde el 22 de julio de 2011.

⁷⁹ Tales como: costo computable de los valores que se enajenan, responsabilidad solidaria, agente de retención, entre otros.

Luego la norma establece un ratio para establecer el porcentaje del valor de las acciones de la empresa no domiciliada.

Se presume que también hay una venta indirecta de acciones o participaciones, cuando la persona jurídica no domiciliada emita nuevos títulos como consecuencia de un aumento de capital, ya sea por aportes nuevos, por capitalización de créditos o por una reorganización y las coloque por un valor inferior al de mercado, siempre que se cumpla con el requisito de que representen el cincuenta por ciento o más del valor de mercado del total de acciones de la persona jurídica no domiciliada que enajena las acciones o participaciones.

Sin embargo, si la persona jurídica no domiciliada es residente en un país de baja o nula imposición se considerará que la operación descrita en el párrafo anterior es una venta indirecta de acciones. Salvo que el contribuyente acredite de manera fehaciente que dicha enajenación no cumple con los requisitos establecidos por la norma.

Como explica SILVIA MUÑOZ⁸⁰, la presunción tiene como premisa que quienes reciben las acciones como consecuencia de la emisión serían, en realidad, los compradores de las acciones que son transferidas por los titulares originales.

Como consecuencia de la comentada presunción, la Ley N° 29663⁸¹, introduce el artículo 48-A a la LIR, que establece que la renta presunta por la enajenación indirecta de acciones se determinará deduciendo del valor de mercado de las acciones emitidas por la empresa no domiciliada como consecuencia del aumento de capital, su valor de colocación.

Cabe resaltar una de las precisiones introducida por la Ley N° 29757, que establece la determinación del ingreso gravable, el cual resultará de aplicar al valor de mercado de los títulos que se enajenen el porcentaje establecido

⁸⁰ MUÑOZ SALGADO, Silvia María, "Comentarios a la Ley N° 29663 sobre enajenación indirecta de acciones", en *Análisis Tributario*, N° 278, Lima, marzo, 2011, p. 29.

⁸¹ Artículo 3°.

según el procedimiento señalado en el segundo párrafo del numeral 1 del presente inciso.

Si bien ambas leyes señalan que mediante un decreto supremo se establecerá la forma de determinar el valor de mercado en el caso de venta indirecta de acciones, el dispositivo mencionado en el párrafo anterior, contiene en la Primera Disposición Complementaria Final (en adelante DCF), ciertas reglas para efectos de determinar el valor de mercado.

Si los títulos a enajenar cotizan en bolsa tanto en el país como en el exterior, se considerará la cotización al cierre del 15 de febrero de 2011 (fecha en que se publicó la Ley N° 29663 que introduce este supuesto) o, en su defecto, la última cotización publicada; si cotizara en varias bolsas se tomará la de mayor valor. Precisa, también, que en el supuesto de que los títulos a enajenar no coticen en bolsa, se empleará el valor de participación patrimonial sobre la base de un balance auditado por una firma de prestigio internacional, el que no deberá tener una fecha anterior a doce meses contados desde el 15 de febrero de 2011.

En la misma DCF se establece que la renta bruta en este tipo de operaciones, cuando los títulos se hayan adquirido antes de la entrada en vigencia de la primera Ley –Ley N° 29663-, se considerará el importe mayor que resulte de comparar el valor de mercado de los títulos al 15 de febrero de 2011 con el costo de adquisición, en caso de adquisiciones onerosas, o con el valor de ingreso al patrimonio, en caso de adquisiciones gratuitas.

Ambas leyes hacen extensivo el supuesto de venta indirecta de acciones de personas jurídicas no domiciliadas a la enajenación realizada mediante ADR (American Depositary Receipts) o GDR (Global Depositary Receipts) que tengan como activo subyacente a dichas acciones. Al respecto, como señala SILVIA MUÑOZ:

“Se trata de una disposición extremadamente grave porque desconoce la mecánica de emisión de estos títulos y pretende imponer el IR a una persona que no tiene la capacidad de conocer que está realizando una “enajenación indirecta” de valores peruanos pues, en programas de esta naturaleza (de los ADRs) el inversionista sólo puede identificar la acción subyacente del ADR o GDR (una acción extranjera), pero no la que está detrás de ese subyacente”⁸².

Como vemos, se trata de establecer un criterio de conexión respecto a operaciones realizadas fuera del territorio peruano. Sin embargo, se considera que existe un vínculo suficientemente fuerte para gravar las operaciones que impliquen la venta indirecta de títulos representativos del capital de personas jurídicas domiciliadas.

Es preciso señalar que, a pesar de que el legislador ha tomado precauciones, como considerar como responsable solidario del tributo a la persona jurídica domiciliada titular de las acciones que enajena la no domiciliada, siempre y cuando, durante los doce meses anteriores a la enajenación se encuentre vinculada a esta última⁸³; adicionalmente, señala como agente retenedor al domiciliado que pague o acredite rentas provenientes de la enajenación indirecta de acciones de empresas peruanas⁸⁴; asimismo, se establece dentro de la obligación del sujeto domiciliado de informar a la Sunat⁸⁵ cualquier emisión, transferencia o cancelación de acciones por el supuesto considerado en este inciso.

En la práctica, será difícil verificar la configuración del hecho imponible aquí previsto, ya que la operación se puede realizar íntegramente en el exterior y, por lo tanto, los costos para la verificación y fiscalización del supuesto gravado, serían muy onerosos y hasta imposibles de realizar. Por ejemplo, ¿cómo se puede controlar que el valor de las acciones de la no domiciliada, doce meses antes de la enajenación, representen el 50% del patrimonio de

⁸² MUÑOZ SALGADO, Silvia María, Loc. Cit.

⁸³ Artículo 68° de la LIR, introducido por el artículo 6° de la Ley N° 29663.

⁸⁴ Artículo 71°, inciso g) de la LIR, introducido por el artículo 6° de la Ley N° 29757.

⁸⁵ Primera Disposición Transitoria y Final de la LIR, 3er párrafo, modificado por el artículo 7° de la Ley N° 29663.

las personas jurídicas peruanas? Dada la corta vigencia de la norma, debemos estar atentos a su aplicación para comprobar su eficacia.

Es interesante mencionar el análisis que realiza SILVIA MUÑOZ⁸⁶ respecto a la aplicación de este nuevo inciso con respecto a CDI firmados por el Perú⁸⁷, así como también, en el caso que correspondiera aplicar la Decisión 578 con alguno de los países miembros de la Comunidad Andina.

En lo que respecta al CDI con Chile, debido a que el artículo 13.4 establece una regla de gravamen de renta compartida que supone que los títulos enajenados por un residente de un Estado contratante deben estar 'situados' en el otro Estado contratante; es decir, que deben ser acciones emitidas en ese otro Estado; se está refiriendo a la venta directa de acciones, pero no contempla la venta indirecta.

Por otra parte, en el CDI con Canadá, el artículo 13.4 establece que la ganancia obtenida por la enajenación de acciones cuyo valor provenga principalmente de bienes raíces (entiéndase propiedad inmueble) situados en el otro Estado contratante, podrán someterse a imposición en ese Estado. De esta manera, si el valor de las acciones que se enajenan provienen de acciones de una empresa canadiense que tenga como subyacente acciones de una sociedad peruana podría aplicarse esta disposición para gravar la venta indirecta de acciones.

Tratándose del CDI con Brasil, en atención a lo dispuesto por el artículo 13.4, la venta indirecta de acciones de una empresa peruana, realizada por un residente brasileño, estaría sujeta a imposición compartida.

En el caso de la Decisión 578, no se contempla la posibilidad de gravar la venta indirecta de acciones, ya que el artículo 12º inciso b) establece que los títulos, acciones y otros valores solo serán gravables por el País Miembro donde se hubieren emitido.

⁸⁶ MUÑOZ SALGADO, Silvia María, *Óp. Cit.*, p. 31.

⁸⁷ Con Chile, Canadá y Brasil.

“inciso f) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades distribuidos por una empresa no domiciliada en el país, generados por la reducción de capital a que se refiere el inciso d) del artículo 24-A de la Ley, siempre que en los doce (12) meses anteriores a la distribución, la empresa no domiciliada hubiera aumentado su capital como consecuencia de nuevos aportes, de capitalización de créditos o de una reorganización.

Lo dispuesto en el primer párrafo se aplicará solo cuando, en cualquiera de los doce (12) meses anteriores al aumento de capital, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el país de las que la empresa no domiciliada sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras empresas equivalga al cincuenta por ciento (50%) o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la empresa no domiciliada antes del aumento de capital.

Para efectos de lo dispuesto en el primer párrafo, se aplicará lo previsto en el segundo párrafo del numeral 1 y en el último párrafo del inciso e) del presente artículo.

Lo dispuesto en el presente inciso no será de aplicación cuando la empresa no domiciliada en el país hubiera efectuado la enajenación a que se refiere el tercer párrafo del inciso e) del presente artículo”.

Este supuesto ha sido incorporado por la Ley 29663⁸⁸, mediante la cual también se modificaba la tasa del impuesto de personas jurídicas no domiciliadas, debiendo estas calcular el impuesto, aplicando una tasa de 30%. Sin embargo, la posterior modificación realizada por la Ley 29757, deroga este extremo de la norma y así la tasa del impuesto será de 5% en aplicación del inciso e) del artículo 54° de la LIR.

Finalmente, el Artículo 11° de la LIR regula lo referente a las rentas del exportador. Así señala lo siguiente:

⁸⁸ Artículo 2°.

“También se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

Para efectos de este artículo, se entiende también por exportación la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero”.

Debido a la redacción de este artículo, han surgido problemas en su interpretación. Comoquiera que no hay una opinión emitida a nivel jurisprudencial ni administrativo, entendemos que este artículo se debe leer de manera restrictiva. Es decir, que será renta de fuente peruana, el beneficio que obtenga quien exporte respecto del monto de dicha exportación, no debiendo incluirse los montos que se obtengan en las ventas posteriores. De lo contrario, caeríamos en el absurdo de que una empresa exportadora no podría tener renta de fuente extranjera activa, solo tendría renta pasiva.

1.4. Contribuyentes

En el artículo 14° de la LIR, el legislador señala que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, sociedades conyugales que opten tributar como tales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Respecto a estas últimas ha hecho una lista exhaustiva de las entidades a las cuales considera con capacidad tributaria para ser consideradas como contribuyentes del impuesto.

En el último párrafo, dicho artículo se refiere a las sociedades irregulares y aplica el principio de transparencia fiscal; es decir, que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravarán en cabeza de sus miembros, ya que aquellas carecen de personería jurídica. En efecto, las sociedades irregulares son aquellas que no han cumplido con los requisitos formales que exige la ley para su constitución e inscripción en el registro correspondiente. Sin embargo, ello no les impide realizar actividades

comerciales y, por lo tanto, la ley les da validez para no afectar los derechos de terceros.

2. Métodos para evitar la doble imposición

Nuestro legislador ha optado por utilizar el método de crédito del impuesto pagado en el exterior, con ciertas limitaciones que pasaremos a analizar.

2.1. Deducciones y crédito por el impuesto a la renta pagado en el exterior

El artículo 88° de la LIR señala que:

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

(...)

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

El citado artículo está complementado por el artículo 58° RLIR que precisa que:

“Para efecto del crédito por Impuesto a la Renta abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del Artículo 88° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1. El crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley;*
- 2. Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y,*
- 3. El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto a la Renta en el extranjero con documento fehaciente”.*

De las normas citadas podemos indicar que nuestra legislación es restrictiva al regular el crédito por el impuesto pagado en el extranjero, no solo por establecer un límite (tasa media), sino porque, además, la ley no permite compensar el pago en exceso que pudiera haberse producido en un año determinado para aplicarlo en otro ejercicio, es decir, se pierde.

Si el Estado peruano ha decidido gravar la renta de fuente mundial, ¿por qué no puede arrastrarse la pérdida de fuente extranjera cuando no sea posible aplicarla en un ejercicio determinado, al igual que lo permite respecto de la renta de fuente peruana? ¿Qué sucede con el criterio de capacidad contributiva? ¿No es válido para la renta generada en el exterior? Esto resulta un contrasentido considerando que es justamente este mismo principio el que justifica la imposición sobre renta de fuente mundial. Permitir el arrastre de pérdidas, ¿no es acaso una condición para aplicar el criterio de imposición de fuente global? No permitir esta figura está afectando la neutralidad y equidad del sistema tributario.

En cuanto a los requisitos necesarios para hacer efectivo el crédito, el artículo 58° del RLIR establece en primer lugar que se concederá el crédito por impuestos pagados sobre rentas que estén gravadas en nuestra ley. De lo contrario no habría doble imposición y, por lo tanto, el crédito carecería de sentido.

Señala, además, que los impuestos pagados deben reunir las características propias de la imposición a la renta. Pero, la ley no establece cuáles son esas 'características propias', por lo tanto, surge la siguiente interrogante: ¿qué debemos entender por características propias del impuesto a la renta?

Teniendo en cuenta el criterio clásico de renta, diríamos que debe ser un impuesto global, de periodicidad anual, calculado sobre base neta, que cumpla con el criterio de capacidad contributiva, entre otros. A simple vista, diríamos que las retenciones que se realizan sobre la renta bruta no estarían cumpliendo con las características del impuesto a la renta y, por lo

tanto, no se podrían deducir al momento de calcular el impuesto aplicable en el país.

Sin embargo, en una concepción moderna del impuesto a la renta, donde ya no se caracteriza por ser global, sino que más bien los Estados optan por sistemas duales de imposición; es decir, que se establecen tasas proporcionales para cada tipo de renta, dependiendo de su movilidad, podría entenderse que al impuesto pagado vía retención si se le puede aplicar el crédito.

A pesar de lo señalado, consideramos que sería apropiado que se haga una precisión en la LIR para que el método sea viable con su finalidad; es decir, que permita deducir el importe del impuesto retenido en el exterior.

Por último, establece la necesidad de acreditar el pago; es decir, que solo reconocerá el impuesto efectivamente pagado. Con esta regla se asegura que la renta no quede desgravada, y que no se produzca una doble no imposición. Sin embargo, como comentaremos más adelante, esta regla podría generar un sobrecosto si el momento de pago del impuesto en el exterior no coincide con el momento de declaración del impuesto en el país.

El artículo 52° del RLIR establece con precisión cómo establecer la tasa media a efectos de limitar el monto del crédito por impuesto pagado en el exterior, así señala lo siguiente:

“Los conceptos previstos en el Artículo 88° de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el Artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:

(...)

d) Para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 88° de la Ley, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29°-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46°

de la misma. De existir pérdidas de ejercicio anteriores éstas no se restarán de la renta neta”.

Para analizar adecuadamente el contenido de la norma citada, debemos indicar que el artículo 29°-A de la LIR regula la atribución a los beneficiarios de las rentas obtenidas por vehículos de inversión (fondos mutuos, fideicomisos, etcétera) distinguiendo que pueden ser renta de segunda categoría (si el beneficiario es persona natural), renta de tercera categoría (si el beneficiario es una persona jurídica) o renta de fuente extranjera.

Por su parte, el artículo 46° de la LIR se refiere a deducciones permitidas para las rentas de trabajo (cuarta y quinta categoría).

La norma citada establece que la tasa media para personas jurídicas se obtendrá de la relación que se establezca entre la renta neta de tercera categoría y el impuesto pagado en el país por esa renta. El resultado será la tasa media que podrá aplicar para deducir el impuesto pagado en el exterior.

En cuanto a las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, debemos mencionar que desde el año 2009, la imputación de rentas ya no es global. Se estableció un sistema dual cedular. Así, las rentas de primera y segunda categoría ya no se adicionan a las rentas de trabajo, por lo tanto, no están incluidas en la tasa progresiva de dichas rentas, sino que están sometidas a tasas proporcionales. Así lo señala en su primer párrafo el artículo 49° de la LIR⁸⁹.

Nótese que cuanto más alta la tasa local, también lo será la tasa media y, por lo tanto, se podrá utilizar mayor crédito del impuesto pagado en el exterior.

⁸⁹ Artículo 12° de la Ley que modifica el texto único ordenado de la ley de impuesto a la renta, aprobado mediante D.S. N° 179-2004-EF y normas modificatorias, N° 29492, Lima, 31 de diciembre de 2009.

2.2. Determinación de la renta de fuente extranjera

El artículo 51° de la LIR establece la forma cómo ha de imputarse la renta de fuente extranjera en cabeza de los contribuyentes domiciliados.

Artículo 51° de la LIR:

“Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, que obtengan renta de fuente extranjera proveniente de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de esta Ley, que se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y siempre que su enajenación se realice a través de un mecanismo centralizado de negociación del país o, que estando registrados en el exterior, su enajenación se efectúe en mecanismos extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades o de la enajenación de derechos sobre aquellos, sumarán y compensarán entre sí dichas rentas y si resultara una renta neta, ésta se sumará a la renta neta de segunda categoría producida por la enajenación de los referidos bienes⁹⁰.

En la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere los párrafos anteriores, no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición”.

La norma dispone que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera. Del texto citado, podemos inferir que el legislador para determinar el límite del crédito deducible por el impuesto pagado en el

⁹⁰ Este párrafo segundo ha sido sustituido por el artículo 4° de la Ley N° 29645, vigente desde el 1° de enero de 2011.

exterior, optó por la modalidad de cómputo global, ya que solo se refiere a renta de fuente extranjera.

En cuanto a las relaciones de las personas jurídicas domiciliadas –casa matriz- con sus sucursales o establecimientos permanentes (EP) en el exterior, como señalamos en el comentario del inciso e) del artículo 7º de la LIR, estas entidades ubicadas en el exterior son consideradas por la LIR como contribuyentes y, vía Reglamento, se les hace extensiva la condición de domiciliada de su casa matriz peruana. Asimismo, el RLIR dispone que las relaciones entre ellos deben regirse por las reglas de precios de transferencias.

Lo cierto es que no se ha establecido expresamente que estos entes deban determinar su renta en forma independiente. Es la casa matriz, en su condición de domiciliada, la que consolida los resultados del EP en el exterior como ente único, con la finalidad de establecer la utilidad del ejercicio. De esta manera, la renta obtenida por el EP en el exterior no se adiciona a la de la casa matriz, sino que es considerada como renta de fuente extranjera de la casa matriz que, como domiciliada, es contribuyente del impuesto.

En este sentido, vemos que tal como está regulado este tema, en nuestra legislación se darían casos de doble imposición económica, y el método del crédito asumido por nuestro legislador no serviría para evitar sus efectos nocivos, ya que la casa matriz no puede imputar como crédito el impuesto pagado por su EP en el exterior. Como sabemos, la casa matriz tributa por la renta neta de su EP en el exterior, como renta de fuente extranjera, sin que pueda deducir el impuesto pagado en el exterior por concepto de renta empresarial de su EP. Esto ocasiona una doble imposición, ya que la misma renta es gravada por dos jurisdicciones distintas.

Al respecto debemos recordar que no se permite el arrastre de pérdida de renta de fuente extranjera, solo se tiene en cuenta si hay algo de renta para tributar. Es decir, que solo se puede compensar la pérdida de fuente

extranjera contra la renta de fuente extranjera producida durante el mismo período lo cual, como señala ALEX CÓRDOVA⁹¹, no solamente afecta la neutralidad en la exportación de capitales, sino que además genera un sobrecosto impositivo que podría llevar a que las empresas peruanas no inviertan en el exterior.

¿Cuál fue el criterio del legislador para no permitir el arrastre de las pérdidas de renta de fuente extranjera? Si el domiciliado tributa por su renta de fuente mundial, por qué no permitir el arrastre de las pérdidas de fuente mundial. ¿No sería ello más equitativo?

En este sentido, coincidimos con lo señalado por NUÑEZ CIALLELLA⁹², que cualquier restricción a la deducción de pérdidas por inversiones en el exterior afecta la teoría de Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC) porque influye en las decisiones de los agentes económicos.

Entendemos que permitir deducir pérdidas de renta extranjera contra rentas de fuente peruana implicaría una seria erosión de la base impositiva; sin embargo, no ocurría lo mismo si se permitiera hacerlo contra la renta de fuente extranjera y, en su caso, permitir arrastrar la pérdida no utilizada en un ejercicio a ejercicios subsiguientes.

Por su parte el artículo 51°-A de la LIR regula lo referente a los gastos realizados para la obtención de la renta de fuente extranjera y establece que:

*“A fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.
Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera.
Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener y su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente*

⁹¹ CÓRDOVA, Alex, Ponencia General “Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior”, en *Cuadernos Tributarios*, X Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA-Perú, N° 30, Lima, junio de 2010, p.52.

⁹² NUÑEZ CIALLELLA, Fernando, Ponencia Individual “Compensación de Pérdidas de Fuente Extranjera”, en *Cuadernos Tributarios*, X Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA-Perú, N° 30, Lima, junio de 2010, p.381.

extranjera, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento. De igual manera, tratándose de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, cuando los gastos incidan conjuntamente en rentas de fuente extranjera provenientes de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de esta Ley, o derechos sobre éstos, y demás rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento⁹³.

Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

El deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT”.

Para que los gastos puedan ser deducibles para determinar la renta neta de fuente extranjera, deben cumplir con el principio de causalidad, esto es, que sean necesarios para producir y mantener la renta y, en este sentido, también le son aplicables los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

La ley presume que los gastos realizados en el exterior corresponden a los ingresos de fuente extranjera, salvo prueba en contrario.

¿Cómo tratar el exceso del impuesto pagado en el extranjero que no puede usarse como crédito? ¿Se podría deducir como gasto? En realidad debería poderse deducir como gasto, sin embargo, al no estar contemplado expresamente en nuestra legislación, no es posible su deducción como gasto, lo cual ocasiona nuevamente una doble imposición residual respecto de los pagos realizados en el exterior y no reconocidos en nuestro país.

⁹³ Tercer párrafo del artículo 51°-A incorporado por el Artículo 5° de la Ley N° 29645.

Nos preguntamos, ¿es una buena técnica legislativa equiparar solo en ciertos aspectos la renta de fuente peruana con la renta de fuente extranjera? Es decir, por un lado no categorizo la renta de fuente extranjera, tampoco puedo arrastrar las pérdidas de fuente extranjera ni puedo arrastrar el exceso de los impuestos extranjeros acreditables y, por otro lado, para acreditar los gastos para generar renta de fuente extranjera sí sigo el criterio de causalidad establecido para la renta de fuente peruana.

Con el régimen actual ¿realmente se logra evitar el efecto nocivo de la doble imposición internacional? O, ¿es necesario realizar ajustes a nuestra legislación para lograr una mayor eficiencia con neutralidad en nuestro sistema tributario?

Creemos que sería necesario que nuestro legislador considere la posibilidad de permitir deducir como gasto el exceso del impuesto pagado en el exterior que no cumpla con los requisitos para ser deducido como crédito y con ello, lograr un sistema tributario más neutral; es decir, que al inversionista nacional le dé lo mismo invertir en el país o en el exterior.

3. Medidas para evitar la doble imposición en el derecho tributario peruano

3.1. Medidas multilaterales

Como ya señaláramos en la sección I, esta medida sería de las más eficaces para solucionar los problemas de doble imposición internacional. Debido a que, por ser un acuerdo multilateral, se uniformarían los criterios de vinculación de varios Estados y se disminuirían las posibilidades de doble imposición.

El Perú como miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) está sujeto a la Decisión 578 que constituye el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina y tiene su

antecedente en la Decisión 40. Sin embargo, debemos mencionar que, a pesar de existir un pronunciamiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)⁹⁴, estableciendo que la Decisión 578 sí está vigente y forma parte del derecho nacional, en la doctrina nacional no hay unanimidad.

La Decisión 40 sí tenía la calidad de acuerdo multilateral⁹⁵. Mientras que la Decisión 578 constituye una norma supranacional, aprobada por el Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores de los miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

De acuerdo a las disposiciones comunitarias⁹⁶, dichas Decisiones obligan a los Países Miembros y son de aplicación directa; es decir, que no requieren ser aprobadas por el Congreso para estar vigentes y serán obligatorias a partir del año siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial⁹⁷, salvo que en el texto de la Decisión se disponga lo contrario; esto es, que deben ser incorporadas al derecho interno mediante acto expreso donde se indique la fecha de entrada en vigor en cada País Miembro.

Asimismo, dichas disposiciones establecen que los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para el cumplimiento de las normas de la Comunidad Andina y a no emplear medida alguna contraria o que imposibilite su aplicación.

La discusión doctrinaria⁹⁸ se centra en determinar si el principio de aplicación directa puede aplicarse a normas de contenido tributario sin vulnerar las disposiciones de nuestra Constitución vigente de 1993, la que no contempla la vigencia de normas supranacionales.

⁹⁴ Carta N° 111-2010-SUNAT/200000.

⁹⁵ Aprobada por Decreto Ley N° 19535 de 19 de septiembre de 1972. Ratificada el 13 de junio de 1980.

⁹⁶ Artículos 2°, 3° y 4° de la cláusula primera del Protocolo de Cochabamba, Decisión 472.

⁹⁷ La Decisión 578 fue publicada en la Gaceta Oficial de la CAN el 5 de mayo del 2004. Vigente desde el 1° de enero de 2005.

⁹⁸ Sobre este tema ver ZUZUNAGA, Fernando, Ponencia General "Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria" en IX Jornadas Nacionales de Tributación, IFA Grupo Peruano, Lima, 2008, pp.330 a 339.

Como señalamos anteriormente, la Sunat ya asumió una posición al responder una consulta formulada por el presidente de la Cámara de Comercio e Integración Peruano-Ecuatoriana. En dicho documento (Carta N° 111 – 2010-SUNAT), señala que:

“(…) El Ministerio de Relaciones Exteriores afirma que dado que el Perú es un estado miembro de la CAN –organización internacional de naturaleza supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los Estados a favor de la propia organización y sus órganos- las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional”.

En consecuencia con lo anterior, la Sunat ha emitido el Informe N° 183-2010-SUNAT/2B000, en el cual establece que en virtud del artículo 18° de la Decisión 578⁹⁹, se prohíbe el trato discriminatorio en función al domicilio del sujeto; por lo tanto, una persona natural que brinda servicios dependientes en el territorio nacional, aun cuando no califique como domiciliado según las normas de nuestra LIR, tiene derecho a tributar desde el primer día de permanencia en el país, de modo equivalente a como tributan las personas naturales domiciliadas en el Perú por sus rentas provenientes del trabajo dependiente; esto es, considerando la deducción anual de siete Unidades Impositivas Tributarias establecida en el artículo 46° de la LIR y la escala progresiva acumulativa señalada en el artículo 53° de la misma norma.

De lo expuesto, podemos afirmar que pese a las discrepancias doctrinarias, la Decisión 578 está vigente en el Perú desde el 1° de enero de 2005; sin perjuicio de que, para armonizar la norma comunitaria con nuestro ordenamiento nacional, corresponda una modificación Constitucional que contemple expresamente la aplicación directa de las normas supranacionales que emanen de la CAN.

⁹⁹ Artículo 18° “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”.

Ahora bien, en cuanto a su contenido, la Decisión 578 presenta algunas variaciones respecto a la Decisión 40, como señala RENÉE VILLAGRA¹⁰⁰, se establece el tema de asistencia en la recaudación que no estaba contemplado en la Decisión 40. Así como también se incorporan reglas de precios de transferencia y se deja libertad para que los países miembros, en sus negociaciones bilaterales puedan eliminar la doble imposición, sin necesidad de seguir ningún modelo tipo.

Ambas Decisiones se caracterizan por adoptar el principio de fuente territorial a efectos de establecer el criterio de vinculación que regirá las operaciones entre los sujetos domiciliados en los Países Miembros. Es decir, que la renta será gravada en el País Miembro donde se ubique la fuente productora de la misma.

En doctrina el uso del criterio de imposición territorial, es decir, que la renta solo se grava donde se genera, evitaría de plano los problemas de doble imposición; por esta razón, la norma comunitaria no contiene ningún método para eliminarla. Sin embargo, ello no obsta que en la práctica, surjan problemas en la interpretación y aplicación de la norma comunitaria.

La Decisión 578 establece que en aquellos Países Miembros donde según su legislación interna se consideren con potestad tributaria para gravar dichas rentas, deberán considerarlas exoneradas para efectos de determinar el impuesto en su jurisdicción.

Sin embargo, si el país de residencia considera a la renta obtenida en el otro Estado contratante como renta exonerada y si el contribuyente no puede establecer cuáles son los gastos incurridos en la generación de dicha renta, deberá aplicar la prorrata de gastos¹⁰¹, lo cual le será perjudicial y, por tanto, no se resolvería el problema de la doble imposición, ya que esta ocurriría respecto de los gastos que no puedan deducirse.

¹⁰⁰ VILLAGRA, Renée, *“La Red de Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por los Países de Sudamérica”*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006, p. 1266.

¹⁰¹ Artículo 21º inciso p) del RLIR.

La Decisión 578 contiene algunas excepciones al criterio territorial y aplica el criterio de domicilio. Así los beneficios de las empresas de transportes, los dividendos o participaciones y determinadas ganancias de capital se gravarán donde las empresas -que los generen, distribuyan o emitan- estén domiciliadas.

Es importante señalar que la norma comunitaria que venimos comentando, no solo contiene definiciones de ciertos términos que no encontramos en los modelos de convenio de la OCDE o de la ONU (domicilio, fuente productora, ganancias de capital, pensiones), sino que también incluye reglas de fuente propias que difieren de las contenidas en nuestra LIR y que prevalecerán sobre estas¹⁰², lo que en doctrina se conoce como *treaty overrides*, lo que implica incorporar nuevas reglas de fuente a nuestro ordenamiento.

Sobre el particular, podemos mencionar el caso de las regalías, nuestra LIR contempla criterios de fuente alternativas, lugar de utilización del servicio y domicilio del pagador; mientras que la Decisión solo considera el criterio del lugar de utilización. Lo mismo sucede con los intereses, no es relevante el lugar en que esté colocado el capital o dónde sea utilizado económicamente, sino solo se considerará como fuente, el lugar en el cual se imputa y se registra su pago.

A diferencia de lo establecido por la precedente Decisión 40, respecto a los servicios profesionales o de asistencia técnica brindados por empresas, surge un problema en su aplicación. Efectivamente, la mencionada norma establecía que las retribuciones percibidas por dichos servicios tributarían en el Estado donde se prestaban, lo cual estaba acorde con lo regulado por nuestra legislación interna respecto al criterio de fuente como conexión para gravar los servicios prestados en el país.

¹⁰² VILLAGRA, Renée, "Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal" en *CDI convenios para evitar doble imposición tributaria*, IX Jornadas Nacionales de Tributación, IFA Grupo Peruano, Lima, junio, 2008, p.65 y ss.

El texto actual de la Decisión 578 establece que dichas rentas se gravarán en el territorio donde se produzca el beneficio de tales servicios, estableciendo una presunción que admite prueba en contrario, que el territorio donde se produce el beneficio es aquel donde se imputa y registra el gasto.

¿Qué sucedería en el caso que una empresa residente en Perú, preste servicios profesionales de asistencia técnica a una empresa ubicada en Ecuador, pero que va a realizar la actividad en Perú? El gasto se registraría en Ecuador, pero sería aprovechado o utilizado económicamente en Perú. ¿Quién gravaría la retribución por tales servicios: Ecuador que registra el gasto o Perú que es donde se va a aprovechar el beneficio del servicio? Y que, además, según nuestra legislación, es renta de fuente peruana.

En atención a la vigencia de la Decisión 578, así el servicio sea utilizado económicamente en Perú, se tributará en el Estado donde se registre el gasto por disposición de la norma mencionada.

3.2. Medidas bilaterales

Estos convenios fiscales para evitar la doble imposición son, hasta el momento, los más efectivos para lograr dicho objetivo. Sin embargo, para que sean realmente eficaces, cada Estado debería tener una adecuada red de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y lograr así la debida neutralidad en las decisiones de los inversionistas nacionales y extranjeros.

Existen modelos de convenios que sirven de base para la negociación entre los Estados Contratantes. Destacan el modelo de convenio de la OCDE y de la ONU.

En la actualidad el Perú tiene vigentes solo tres CDI, uno es con Chile, el otro con Canadá y desde el 1º de enero del año 2010, el CDI con Brasil. El

CDI celebrado con España está en el Congreso para que lo ratifiquen, pero hay algunos aspectos en los cuales no hay total unanimidad.

En proceso de negociación tenemos siete CDI: con Francia, Italia, Reino Unido, Suiza, Tailandia, México y Suecia. Con este último tuvimos uno vigente hasta diciembre del 2006, fecha en la que fue denunciado.

En general, los CDI suscritos por el Perú se ciñen al modelo de convenio de la OCDE, los cuales establecen como criterio de vinculación predominante el de residencia; así, las rentas generadas en cualquier Estado estarán sujetas a imposición en el Estado de residencia del sujeto que genera la renta, salvo que dicho sujeto realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente. En el caso de las rentas pasivas (dividendos, interés y regalías) se establece la tributación compartida con límites en la fuente y crédito en la residencia, según lo establecido en la legislación interna.

En cuanto a las rentas empresariales reguladas por el artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, en principio se gravan en el país de residencia de la empresa, salvo –como ya mencionamos- que dicha empresa actúe en el otro Estado contratante, por medio de un establecimiento permanente (EP). La figura del EP sirve para establecer quién ejercerá la potestad tributaria respecto de las rentas en territorio extranjero. De ahí la importancia de establecer con claridad cuándo se configura un EP, ya que es el único punto de conexión para que un Estado pueda gravar los beneficios empresariales de una empresa no residente.

Como hemos dicho, el Perú sigue el modelo de convenio de la OCDE, el cual en su artículo 5° regula lo referente al establecimiento permanente. Nuestra legislación nacional regula dicha figura en el artículo 3° del RLIR.

Al respecto debemos mencionar que la definición contenida en los CDI firmados por el Perú es más amplia que la contenida en el RLIR. Es del caso

observar que, como señala DE ARESPACOHAGA¹⁰³, la legislación interna de los Estados suele tener una definición más amplia de establecimiento permanente que la contenida en el modelo, lo cual restringe la tributación del Estado de la fuente a favor del Estado de la residencia. Sin embargo, en ningún caso sería posible ampliar el concepto de establecimiento permanente acudiendo a la definición de la legislación interna de un Estado en contra de lo establecido en el convenio.

Sin embargo, en el caso peruano es a la inversa, la definición en el CDI es más amplia que la contenida en la legislación interna, lo que puede originar problemas al momento de aplicar el convenio. Claro está que un Estado no puede dejar de aplicar el convenio argumentando que no está contemplado en su legislación, ya que el convenio, una vez ratificado, forma parte de la legislación interna. Sin embargo, esto no significa que vía CDI se establezcan sujetos pasivos no comprendidos en nuestra ley interna.

Nuestros CDI contienen el concepto de establecimiento permanente de actividad esporádica que no está contemplado en nuestra legislación interna. El párrafo 3 del artículo 5° señala lo siguiente:

“La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses; y*
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (...)”¹⁰⁴.*

¹⁰³ DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación fiscal internacional: convenios de doble imposición, estructuras fiscales, tributación de no residentes*, 2ª edición, Marcial Pons, 1998, p. 162.

¹⁰⁴ Este apartado no está en el CDI con Brasil debido a que en el párrafo 4 del Protocolo, los servicios de consultoría los incluye dentro del concepto de regalías del artículo 12° 3. del convenio, al igual que la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica y los servicios digitales.

Por lo tanto, en los supuestos anotados, deberán tributar en el Perú como sujetos no domiciliados por no encajar dentro de la definición de establecimiento permanente de nuestra ley. Debemos hacer notar que la retención se hará sobre renta bruta, sin deducciones.

Sin embargo, la Sunat mediante Informe N° 039-2006-SUNAT, establece lo contrario; es decir, que cuando se configure un establecimiento permanente en el Perú según las disposiciones del CDI, dicho establecimiento deberá tributar sobre su renta neta.

A fin de evitar problemas al momento de definir si se configura o no un establecimiento permanente en determinada operación, sería adecuado adaptar nuestra legislación interna a las disposiciones contenidas en los CDI. Ya que como sabemos, los CDI no crean tributos, solo distribuyen la facultad tributaria de los Estados contratantes que deberán remitirse a su legislación interna para determinar si hay o no hecho imponible que pueda gravarse. Además, en atención a la Convención de Viena, un país no puede desconocer las disposiciones de los tratados internacionales, alegando que no está contemplado en su legislación interna.

3.3. Medidas unilaterales

Como ya indicamos, son medidas que los Estados adoptan en forma individual y se incorporan en la legislación interna. Obviamente, deben ser normas restrictivas. Son un complemento frecuente en la adopción de criterios mundiales y están referidos a rentas de fuente extranjera que deben tributar también en el país de la fuente.

Este tema lo hemos tratado en el apartado 2.1. precedente.

4. Análisis de nuestra legislación respecto a la determinación de la renta de fuente extranjera

Luego de haber revisado las disposiciones de nuestra ley, respecto a la determinación de la renta de fuente extranjera para los contribuyentes domiciliados en el país, creemos conveniente hacer algunas precisiones.

Si se trata de una persona natural domiciliada en el país, deberá tributar por su renta de fuente mundial. Para tal efecto y, siguiendo las normas vigentes, dicha persona debe determinar su renta neta de fuente extranjera y adicionarla a la renta de trabajo. (Artículo 51° LIR y artículo 29-A, inciso a) del RLIR), salvo que la renta provenga de la enajenación de valores mobiliarios a través de un mecanismo centralizado, en cuyo caso, si hubiera una renta neta, esta se sumará a la renta neta de segunda categoría (Artículo 51°, 2ª parte de la LIR).

Corresponderá deducir como crédito el impuesto pagado en el exterior, respecto de cada tipo de renta, solo si cumple con los requisitos establecidos en la LIR (artículo 88°, inciso e)) y hasta por el límite de la tasa media (artículo 52°, inciso d) del RLIR) sin posibilidad de deducir pérdidas de ejercicios anteriores.

En este caso, podría configurarse una doble imposición si el importe del impuesto pagado en el exterior es mayor a la deducción permitida por nuestra ley.

En el mismo caso, de persona natural con renta de fuente extranjera, podría también configurarse una doble imposición si el monto del impuesto pagado en el exterior no se puede deducir bien porque la cuota del impuesto por pagar es insuficiente o bien porque el contribuyente ha tenido pérdidas en años anteriores y no se le permite compensarlas.

Si en el supuesto que estamos comentando hubiese un CDI vigente con el Estado de la fuente de los ingresos, se aplicarían las normas de distribución contenidas en dicho convenio.

Analicemos ahora qué sucedería en el caso de una persona jurídica domiciliada que también tributa por su renta de fuente mundial y recibe renta de fuente extranjera. En primer lugar, para hacer efectivo el crédito, debe verificarse si cumple con los requisitos establecidos por nuestra ley para aplicar la deducción.

Enseguida habría que diferenciar qué tipo de renta está generando en el extranjero. Si es renta empresarial, se debe imputar en el ejercicio que se devengue; y si es una renta pasiva, al momento que la perciba. Al respecto, debemos señalar que hay la posibilidad de que, por una cuestión de discordancia temporal, no se pueda usar el crédito pagado por la sucursal en el exterior y de esta manera se genere un sobrecosto.

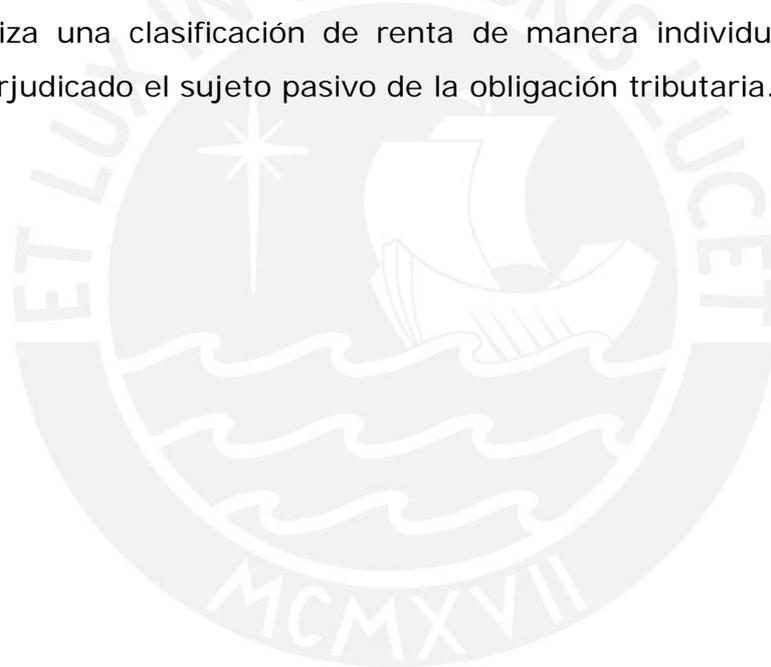
El artículo 57°, inciso d), de la LIR establece que la renta de fuente extranjera empresarial se imputará en el ejercicio gravable que se devengue. Por su parte el inciso e) del artículo 88° de la LIR se refiere a *'el impuesto efectivamente pagado (...) no podrá compensarse en otros ejercicios (...)'* y en concordancia con el numeral 3 del artículo 58° del RLIR que establece que: *'el crédito solo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto a la Renta en el extranjero (...)'*. Siendo esto así, qué ocurriría si la sucursal paga el impuesto después que la casa matriz declarara sus impuestos. Entendemos, por las normas glosadas, que no habría posibilidad de utilizar el crédito, ni arrastrarlo al siguiente período, por lo tanto se perdería.

Recordemos que solo podrá deducir el impuesto pagado por su sucursal o establecimiento permanente en el exterior en tanto se trata de la misma persona jurídica. Sin embargo, si fuese una filial no se le permitiría la deducción, porque nuestra ley solo permite el crédito directo.

No permitir el crédito indirecto –reconocer el impuesto pagado por filiales en el exterior– es un sobre costo impositivo que debería ser eliminado, ya que dificulta el libre comercio de las empresas y afecta su competitividad.

En el supuesto de que una empresa domiciliada reciba dividendos del exterior, también se vería afectada con un sobre costo si comparamos el tratamiento que reciben los dividendos entre empresas domiciliadas. Esta situación se evitaría si nuestra legislación permite el crédito indirecto.

Cuando hay un CDI vigente con el Estado de la fuente de la renta, se aplican las normas distributivas del convenio; sin embargo, como ya lo hemos mencionado, podría generarse también doble imposición si cada Estado realiza una clasificación de renta de manera individual, siendo el principal perjudicado el sujeto pasivo de la obligación tributaria.



SECCIÓN III

TRATAMIENTO DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA PARA DOMICILIADOS EN EL DERECHO COMPARADO

1. Doctrina

1.1. Métodos para evitar la doble imposición

Históricamente, el problema de la doble o múltiple imposición internacional se presenta después de la I Guerra Mundial y, desde entonces, los Estados han tratado de plantear soluciones adecuadas a esta situación que, a todas luces, afecta negativamente las relaciones de comercio internacional.

De este y otros temas relacionados se ocupa el Derecho Tributario Internacional que, mediante la creación de organismos internacionales especializados, trata de coordinar la reglamentación tributaria internacional.

Es en este escenario que especialistas de todo orden se juntan en grupos de trabajo y congresos para promocionar el estudio y el perfeccionamiento técnico-jurídico de temas tributarios de interés mundial. Como señala DE JUANO, a modo de síntesis, la solución al problema de la doble imposición se puede encontrar mediante los siguientes medios:

“a) Adaptación de la legislación interna hacia normas uniformes mediante la unificación de conceptos o adopción de Códigos Fiscales similares.

b) Celebración de acuerdos interestaduales, ya sea por intercambio de cartas o firmas de tratados bilaterales.

- c) *Estipulación de una ley tributaria internacional, conformada por los países interesados, y*
- d) *Aprobación de convenios internacionales derivados de tratados multilaterales o de acuerdos de tipo similar*¹⁰⁵.

En este sentido, ya por el año 1921 la Sociedad de Naciones, advirtiendo el problema de la doble imposición, encargó a destacados juristas como SELIGMAN, STAMP, EINAUDI y BRUINS la elaboración de un informe sobre el particular. Así, en el año 1923 presentaron un informe donde concluyen lo siguiente:

“Existen cuatro soluciones posibles para evitar la doble imposición:

1º El llamado método de la discriminación de todas las rentas que provengan del exterior. 2º El método de exención de todas las rentas que salen al exterior. 3º El método de la subdivisión de los impuestos; y 4º El método de clasificación y repartición de las fuentes, según el cual el Estado podría imponer de acuerdo con el origen, ciertas categorías de riqueza, pero quien no fuere residente, estaría exento de impuesto por las rentas que obtengan de otras categorías.

*Para clasificar las rentas el informe adoptó el principio de la “vinculación económica”, sosteniendo que en el “lugar de origen” de las rentas es donde se encuentra el elemento preponderante de esa vinculación para la propiedad territorial, minas, fuentes de petróleo, establecimientos comerciales, producción agrícola, máquinas, ganados, etc. y que en el lugar del domicilio del contribuyente, es donde deben gravarse las alhajas, los muebles, las acciones y obligaciones, los títulos de la deuda pública, los créditos en general, así como los beneficios resultantes de la actividad profesional (...)”*¹⁰⁶.

Luego de este primer informe, en años sucesivos una comisión tributaria de la Sociedad de Naciones elaboró dos modelos de convenios: el de México, de 1943; y el de Londres, de 1946. Estos trabajos fueron continuados por la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), creada en el

¹⁰⁵ DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II, 2ª edición revisada, ampliada y actualizada, Rosario, 1971, p.722.

¹⁰⁶ Ídem, p.725.

año 1948; y fue sucedida en el año 1960, por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), debido a la incorporación de países no europeos.

Actualmente el modelo de convenio de la OCDE tiene varias versiones, una primera aprobada en 1963, luego fue revisada en 1977 y, finalmente, luego de algunas versiones intermedias, la última que ha sido aprobada en el 2010; todo ello, fruto de los constantes estudios que realiza la Comisión de Asuntos Fiscales, que van adaptándolos en atención a los cambios observados en la práctica económica de los países miembros.

Se afirma que este modelo de convenio, con sus respectivos comentarios, resulta menos propicio para los países en vía de desarrollo. En atención a ello, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) elaboró un modelo de convenio aprobado en el año 1980. Este modelo toma como base al modelo de la OCDE, pero con algunas variaciones.

Podemos observar que la tendencia inicial fue la de considerar al criterio de fuente territorial como el más apropiado para establecer el nexo entre el hecho imponible y el sujeto pasivo. Conforme se van abriendo las economías al mercado internacional, es que hay un cambio en el criterio de vinculación y en la mayoría de países se adopta el criterio de residencia para, de esta manera, gravar la renta de fuente mundial de los sujetos residentes en determinado territorio; y el criterio de fuente territorial para gravar a los no residentes, surgiendo de esta forma el problema de la doble imposición internacional. Esto obliga a tomar medidas o métodos para evitar la doble tributación internacional.

Es entonces que los Estados comienzan a negociar diversos tratados bilaterales y/o multilaterales para evitar la doble imposición, negociados sobre la base de los modelos arriba mencionados. Los convenios no crean hechos imponibles, son normas de distribución de soberanías tributarias entre los Estados contratantes, a fin de evitar la doble imposición

ocasionada por los distintos criterios de vinculación adoptados por dichos Estados para establecer tributos en su jurisdicción.

2. Normativa internacional

2.1. Legislación comparada

Veamos las opciones adoptados por los Estados para resolver o, por lo menos, aliviar el fenómeno de la doble tributación.

2.1.1. Tratamiento de la renta de fuente extranjera de residentes

Como cuestión previa haremos una referencia al tratamiento que dan países de la región a las sucursales o establecimientos permanentes (EP) en el exterior de personas jurídicas domiciliadas en sus territorios.

En este sentido, reproducimos lo señalado por ALEX CÓRDOVA:

“El común denominador (...) es que las rentas de los establecimientos permanentes en el exterior se suman a las de la casa matriz bajo el carácter de renta de fuente extranjera, siendo aplicables las normas de precios de transferencia para efectuar ajustes en el valor de las “transacciones” realizadas entre ellos en aquellos casos en que la legislación doméstica ha optado por el sistema de contabilidad separada de tales entidades”¹⁰⁷.

Como señala FERNÁNDEZ-DÁVILA¹⁰⁸ en el derecho comparado, las sucursales en el exterior son tratadas como entes independientes de su casa matriz, pero solo para efectos tributarios, en el entendido de que el patrimonio asignado por la casa matriz permite la imputación de derechos y obligaciones. En realidad, al no tener personería jurídica propia, salvo que se tuviera un CDI con el Estado de la fuente, la fiscalización objetiva de las

¹⁰⁷ CÓRDOVA, Alex, Ponencia General “Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior”, en *Cuadernos Tributarios*, X Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA-Perú, N° 30, Lima, junio, 2010, p.43.

¹⁰⁸ FERNÁNDEZ-DÁVILA MENDOZA, Fabrizio, Ponencia Individual “Tratamiento aplicable a las Sucursales y Establecimientos Permanentes en el Extranjero de Sociedades Constituidas en el Perú”, en *Cuadernos Tributarios*, X Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA-Perú, N° 30, Lima, junio, 2010, p.183 y ss.

operaciones de las sucursales por parte de la administración tributaria peruana se dificulta.

Por lo expuesto, vemos que la mayoría de países no tiene una posición clara respecto a considerar a la sucursal o EP en el exterior de personas jurídicas domiciliadas como entes autónomos de su casa matriz y que tributen en fuente por las rentas que generen, pudiéndose considerar el importe ahí pagado, como crédito al momento que la casa matriz reconozca su renta de fuente extranjera en el país donde reside, o considerar el monto pagado como exento, según el método que se adopte para evitar la doble imposición.

2.1.2. Tratamiento del impuesto pagado en el exterior

Como señalamos en la Sección II al comentar el artículo 58° del RLIR, el Perú opta por el sistema de crédito por el impuesto pagado efectivamente en el exterior, bajo el método de imputación ordinaria, ya que se considera el total de la renta de fuente extranjera, sin importar el país del que provenga la renta.

Efectivamente, las normas vigentes sobre la materia no especifica si el impuesto pagado por una subsidiaria en el exterior, la cual es una persona jurídica distinta a la matriz –no como en el caso de las sucursales o establecimientos permanentes donde la ley expresamente les extiende la condición de domiciliada de su casa matriz– puede ser considerado como crédito por la matriz domiciliada; para ello, debería haber una norma expresa que así lo establezca. Por lo tanto, se entiende que nuestra legislación no admite el crédito indirecto, solo el directo, es decir, lo efectivamente pagado por el mismo contribuyente domiciliado en el exterior y con características propias del impuesto a la renta, lo cual, obviamente, no soluciona el problema de doble imposición.

En la legislación comparada encontramos que en España hay determinadas rentas generadas en el exterior que están exentas. Adicionalmente, otorga

la posibilidad de deducir el importe del impuesto subyacente pagado en el extranjero en varios niveles, siempre que se cumplan determinados requisitos. Es decir, permite el crédito indirecto. Asimismo, contempla la posibilidad de que una sociedad pueda trasladar hacia adelante la deducción no efectuada por cuota insuficiente en un ejercicio hasta por siete años inmediatos y sucesivos.

Disposiciones similares encontramos en las legislaciones de Francia y Canadá que permiten la deducción del impuesto pagado en el exterior y no utilizada hasta por cinco ejercicios inmediatos y sucesivos. Igualmente Holanda lo permite hasta por los siguientes ocho años. Estados Unidos otorga dicha posibilidad dentro de los siguientes cinco años y en los dos años anteriores. Japón contempla la posibilidad de deducir el crédito en los cinco años anteriores y los cinco posteriores¹⁰⁹.

Por su parte tanto en Argentina como en Colombia también se admite la deducción de créditos indirectos, con ciertas limitaciones para evitar el abuso de estos beneficios. Debemos señalar que cuando Argentina adopta el criterio de renta de fuente mundial, modifica su ley tributaria, agregando todo un capítulo para regular la imposición de la renta de fuente extranjera de los residentes argentinos. Así, permite compensar el crédito no utilizado en un ejercicio dentro de los cinco años siguientes inmediatos.

2.2. Medidas de la OCDE para evitar la doble imposición¹¹⁰

Nos ocuparemos de analizar las medidas contenidas en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, ya que como señalamos en la introducción, es la base sobre la cual se negocian la mayoría de convenios.

¹⁰⁹ DE ARESPACOHAGA, Joaquín, Óp. Cit., p. 385.

¹¹⁰ *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, OECD, 2008. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf> (visitado el 14 de diciembre de 2010).

2.2.1. Rentas empresariales

Para entrar a analizar el tema de este apartado, debemos señalar que para establecer si determinada categoría de renta debe ser sometida o no a imposición en el país donde se genera se utiliza el concepto de establecimiento permanente. De esta forma, si una empresa residente de un Estado tiene un establecimiento permanente en otro Estado, este podrá gravar los beneficios generados en su territorio.

Solo en la medida que exista un establecimiento permanente, el Estado de la fuente de esas rentas tendrá derecho a someterlas a imposición. El gran problema es establecer en qué medida se le pueden imputar esos beneficios a los establecimientos permanentes ubicados en el exterior.

El artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE regula la tributación de las rentas empresariales que obtengan las empresas que actúen en el extranjero por medio de un establecimiento permanente. Así, se considera al establecimiento permanente como una entidad funcionalmente distinta y separada de su casa matriz, porque dicho establecimiento asumirá riesgos, activos, capital y personal para la realización de sus actividades y, en función a ello, las utilidades que así obtengan podrán ser imputadas en el Estado donde se ubiquen los establecimientos permanentes, regidos bajo el principio de la libre concurrencia o plena competencia.

En otras palabras, si bien se reconoce que la casa matriz y su establecimiento permanente en el exterior constituyen un ente único, para efectos de determinar los beneficios empresariales que deben gravarse en la fuente, y a los cuales se aplicarán los mecanismos para evitar la doble imposición, deben ser tratados como entes separados. Es lo que se conoce como enfoque de empresa separada funcionalmente, con la finalidad de atribuir gastos e ingresos a cada unidad de negocio.

Es así, que se trata de asemejar la relación de la casa matriz con su establecimiento permanente en el exterior como si se tratara de empresas asociadas y, en ese sentido, aplicarles por analogía las reglas de precios de

transferencia contenidas en el artículo 9° del modelo de convenio de la OCDE.

Para ello se crea una ficción, se trata al establecimiento permanente como un ente autónomo, separado de su matriz; sin embargo, legalmente sabemos que son un mismo ente, ya que el establecimiento permanente carece de personería jurídica que le dé autonomía.

El problema surge en la práctica respecto a la manera de asignar capital, activos y los riesgos a dichos establecimientos permanentes ubicados en el exterior, ya que la atribución de beneficios se hará en relación a los factores asignados, que dependerá del tipo de negocio del cual se trate. Así, se le debe asignar el capital necesario en relación a los riesgos asumidos y no al revés.

La atribución del capital debe asegurar una cantidad justa y apropiada de activos en el establecimiento permanente en orden de poder atribuirle los beneficios en la misma proporción. Para la atribución, no hay una fórmula exacta, sin embargo, se toma en cuenta a las personas que tienen poder de decisión sobre el establecimiento permanente. En general, se presume que la solvencia del establecimiento permanente es la misma de la empresa de la cual es parte, salvo circunstancias excepcionales.

2.2.2. Precios de transferencia

Las normas de precios de transferencia se utilizan para efectuar ajustes de las utilidades que resulten de operaciones entre empresas vinculadas si estas no se ajustan a las establecidas en el mercado, esto es, al valor que tendrían las mismas o similares transacciones si se tratara de partes independientes, es decir, que deben ajustarse al principio de plena competencia, *arm's length*.

Estas normas se basan en principios internacionalmente aceptados que permiten a las autoridades fiscales de un Estado contratante, rectificar la

contabilidad de las empresas si, por sus relaciones especiales, sus libros no reflejan las utilidades imponibles reales, en atención a que las operaciones entre ellas no se han producido en condiciones normales de plena competencia.

Así, se deberán respetar las normas internas del Estado contratante respecto a la subcapitalización, tasa de intereses en contratos de préstamos, entre otras. Sin embargo, si hubiere lugar a un ajuste en la contabilidad, este no debe ocasionar una doble imposición económica y, de ser el caso, aplicar las medidas necesarias para evitarlo.

3. Caso emblemático

A continuación veremos cómo, a pesar de la existencia de un CDI entre dos Estados miembros de la OCDE, y de los comentarios y directrices que emite dicho organismo, para la adecuada interpretación de las normas de los mencionados convenios, no se logra el objetivo de evitar la doble imposición por la falta de uniformidad en los criterios de los Estados contratantes.

Nos referimos a un caso emblemático en el campo del Derecho Tributario Internacional, sobre Precios de Transferencia¹¹¹, en el cual las administraciones tributarias no se pusieron de acuerdo y una de las partes se vio expuesta a una doble imposición: Glaxo-Smithkline (Glaxo US) vs. el fisco norteamericano, Internal Revenue Service (IRS).

Glaxo US es una empresa farmacéutica constituida en Estados Unidos y cuya matriz está ubicada en el Reino Unido. Entre Estados Unidos y el Reino Unido existe un CDI basado en el modelo de la OCDE.

El artículo 9º regula el tema de operaciones entre empresas vinculadas. Como sabemos, se establece el principio de *arm's lenght* o de libre

¹¹¹ *Caso Glaxo: la mayor disputa sobre precios de transferencia USA/UK*, RODRIGUEZ, Silvia B., Buenos Aires, 2008. Disponible en <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar>. (visitado el 06 abril 2011).

competencia, donde las operaciones deben realizarse a valor de mercado como si fueran empresas independientes. En consecuencia, si la autoridad competente de un Estado contratante realiza un ajuste en cuanto al monto de las operaciones, para que no se produzca una doble imposición, la autoridad competente del otro Estado contratante debería realizar el ajuste correspondiente.

La casa matriz ubicada en el Reino Unido realizaba las labores de investigación y desarrollo para la elaboración de nuevas drogas. Glaxo US, se encargaba de vender el producto de su matriz, para lo cual firmó un contrato de licencia de marca (Zantac) por el cual debía pagarle regalías a su casa matriz. La función de Glaxo US en los Estados Unidos incluía la distribución y una estrategia de *marketing* para promocionar el nuevo producto.

De esta manera, las ventas de Glaxo US se incrementaron geométricamente debido al gran éxito que tuvo el producto licenciado Zantac en los Estados Unidos. Para la atribución de beneficios, Glaxo US utilizó el método de precio de reventa y obtuvo un margen de utilidad del 55%; del cual, el 30% le correspondía a Glaxo US y el 70% a la casa matriz en el Reino Unido.

Glaxo US, respecto al pago de regalías por patentes, aplicó la normativa interna de los Estados Unidos, según la cual las regalías deben evaluarse cada año para determinar si es necesario ajustar la tasa para que reflejen el real rendimiento de los productos patentados en el mercado.

El problema se presenta cuando el IRS realiza una fiscalización a Glaxo US e interpreta lo siguiente: al analizar la realidad económica del acuerdo de licencia de marcas e intangibles de *marketing* celebrado entre las empresas vinculadas, el IRS concluye que Glaxo US sobrevaluó los pagos a su matriz en el Reino Unido por concepto de regalías, reduciendo artificialmente las ganancias en Estados Unidos. Afirma que debió mantenerse la tasa inicialmente pactada, pues ella se ajustaba a valor de mercado.

Así mismo, consideraba que Glaxo US era el propietario económico de las marcas, debido a su papel como *developer assiter* (figura vigente en esa época en la legislación interna norteamericana que ahora solo se aplica para intangibles no registrables legalmente); es decir que, debido a su gran colaboración mediante la elaboración e implementación de estrategias de *marketing* de características únicas, intensivas y agresivas (intangible de *marketing*) y, por ende, muy costosas, es que el precio del Zantac (producto desarrollado por la matriz) había alcanzado ese nivel tan alto y por consiguiente también se elevaron las ventas.

El IRS señala que Glaxo US no debió elevar el valor de las regalías que le pagaba a su matriz, que para atribuir los beneficios debió aplicar el método de partición de utilidades en la siguiente proporción: 80% para Glaxo US y solo 20% para su matriz en el Reino Unido. El argumento del IRS para establecer dichas proporciones fue que las ganancias obtenidas por las ventas, no se debían al producto en sí, sino a la plataforma de *marketing* y promoción (intangible) llevada a cabo por Glaxo US. En otras palabras, valoraba más la función de Glaxo US como distribuidor, que la de su casa matriz como creadora de un producto mucho mejor a la versión anterior. Respecto a la efectividad en el tratamiento como respecto a los efectos colaterales, estos eran mucho menores, debido a sus labores de investigación y desarrollo del medicamento.

Las administraciones tributarias de ambos países fracasaron en su intento de llegar a un acuerdo, a través del procedimiento amistoso contemplado en el CDI firmado entre ellos. Como sabemos, dichos acuerdos no tienen fuerza obligatoria para su cumplimiento.

El IRS realiza el ajuste en la atribución de beneficios y la administración fiscal del Reino Unido no reconoció el ajuste correspondiente y se niega a otorgarle un crédito fiscal por lo que se le estaba cobrando impuestos extras en Estados Unidos.

Finalmente, el IRS y Glaxo US solucionan la controversia mediante un acuerdo extrajudicial, en el cual Glaxo US debe pagar al IRS más del 60% de lo que reclamaba.

De esta manera, podemos observar que, a pesar de tener CDI, no se pudo evitar la doble imposición a la empresa Glaxo US, quien debió tributar por los mismos ingresos en Estados Unidos y en el Reino Unido.

El principal objetivo de los Precios de Transferencia en las operaciones internacionales entre empresas vinculadas es atribuir beneficios a cada unidad de negocio, de acuerdo a las funciones realizadas por el personal asignado, así como por los riesgos asumidos y los activos (tangibles o intangibles) afectados para la generación de la renta.

En realidad, el criterio utilizado por el IRS en este caso crea cierta incertidumbre en la metodología de los Precios de Transferencia cuando están involucrados activos intangibles, los cuales son de muy difícil valorización o, en todo caso, su valorización se basa en criterios subjetivos, no uniformes.

El punto de vista del IRS fue muy particular porque si observamos el mercado farmacéutico, la mayor parte de los beneficios se debe a la calidad del producto patentado, no al *marketing*, por más agresivo y costoso que sea.

Recientemente, el Grupo Glaxo tuvo otro problema de Precios de Transferencia, esta vez con la administración tributaria canadiense¹¹². El Tribunal Fiscal canadiense determinó que el precio pagado por Glaxo Canadá a una empresa suiza vinculada, por el ingrediente activo de Zantac (ranitidina) no era razonable para las 'circunstancias'. Para efectos de determinar la razonabilidad del precio, lo comparó con el precio que pagaba

¹¹² *GlaxoSmithKline prevails at federal Court of Appeal; but saga continues*, KRAAY, N., GARLAND, R. y ALLIK, H., Toronto, 2010. Disponible en http://www.deloitte.com/view/en_CA/ca/services/tax/transferpricing (visitado el 06 de abril 2011).

un grupo de compañías farmacéuticas de medicinas genéricas por un producto equivalente a la ranitidina.

En su análisis, el Tribunal excluyó el contrato de licencia celebrado entre Glaxo Canadá y su casa matriz en el Reino Unido, que le otorgaba el derecho de usar la marca Zantac y otros intangibles, para lo cual debía cumplir con niveles de calidad en los productos licenciados. Esto implicaba que Glaxo Canadá no podía reemplazar el ingrediente activo de la medicina (ranitidina) por otro producto genérico similar. Por lo tanto, las 'circunstancias' de Glaxo Canadá no eran comparables con las del grupo de medicamentos genéricos.

Finalmente, el expediente subió a la Corte Federal de Apelaciones, quien resolvió devolviendo el caso al Tribunal Fiscal Canadiense para que redetermine el precio razonable, utilizando el test correcto de comparabilidad.

SECCIÓN IV

HACIA UN CRITERIO DE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL QUE MINIMICE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Planteamiento del problema detectado: doble imposición internacional

A través de la presente investigación, hemos podido apreciar que en razón de su soberanía cada Estado ejerce su potestad tributaria, entendida como la facultad que tiene para crear tributos y exigir su cumplimiento a las personas sometidas a su competencia tributaria.

Dicha potestad la ejerce estableciendo una conexión entre el hecho gravado y el sujeto obligado a pagar el tributo, que la doctrina denomina Criterios de Vinculación.

La doble imposición internacional se origina cuando cada Estado adopta diferentes factores de conexión o incluso cuando adoptan los mismos, pero concebidos y regulados de forma distinta. En otras palabras, la causa de la doble imposición internacional es la yuxtaposición de criterios de vinculación.

En efecto, por lo general, los Estados utilizan los criterios personales – nacionalidad, domicilio o residencia– para gravar a sus nacionales, y el criterio de la fuente, para gravar a los extranjeros que generan ingresos en su territorio.

Esta figura de la doble imposición internacional afecta la neutralidad en las operaciones comerciales en el campo internacional, lo que en la actualidad en una economía globalizada, donde predomina la deslocalización de inversiones y capitales, significa un serio obstáculo de desarrollo económico.

Con la finalidad de atenuar los problemas de doble imposición, ocasionados fundamentalmente por la forma como los Estados aplican los Criterios de Conexión, y para mantener, en la medida de lo posible, las características de la neutralidad y eficiencia que debe tener todo sistema tributario, consideramos necesario hacer una reflexión sobre el particular y ver algunas alternativas posibles para que se atenúe eficazmente el problema materia de análisis en la presente investigación.

En este sentido, hemos podido observar que, para aliviar esta posible sobrecarga tributaria, los Estados celebran tratados bilaterales o multilaterales y, a su vez, adoptan en su legislación interna medidas unilaterales para evitar la doble imposición.

Hemos analizado en las secciones anteriores, cada una de estas medidas y métodos adoptados por los Estados, encontrando que, pese a los esfuerzos realizados, el problema aún persiste.

Hasta el momento, la mejor manera de solucionar el problema de la doble imposición internacional es la celebración de convenios bilaterales entre los Estados. Mediante estos acuerdos, los Estados ceden su jurisdicción tributaria para determinado tipo de renta y se reservan el derecho de gravar otras distintas, según lo consideren apropiado.

Hemos podido constatar que son los países desarrollados los que tienen una amplia red de tratados y, a pesar de ello, muchas veces los Estados contratantes no logran ponerse de acuerdo, debido a que estos convenios contienen disposiciones que remiten a la legislación nacional de los Estados o, incluso, cuando no hay tal remisión, cuando el tratado es interpretado

por un tribunal local que, para la interpretación y aplicación del tratado se ve influenciado por la escuela de derecho del país (romana o anglo sajona) y de nociones y principios locales. Es en ese momento donde surgen los inconvenientes de interpretación y aplicación de los convenios. En todo caso, la forma prevista en dichos acuerdos para solucionar los posibles conflictos no es de obligatorio cumplimiento para las partes y, por ello, los problemas persisten.

Esto fue lo que sucedió en el caso comentado en la Sección III, donde habiendo un CDI, ambos Estados se consideraron con derecho a gravar la misma renta. Planteada la cuestión, las administraciones tributarias no se pusieron de acuerdo vía el procedimiento amistoso establecido en el correspondiente CDI. El resultado: el contribuyente debió hacerse responsable de la falta de acuerdo y se vio expuesto a un sobre costo en su operación.

En cuanto a los tratados multilaterales, pese a que, en teoría, serían los que mejor solucionarían el problema de la doble imposición internacional, en la práctica, no son muy usados ya que requieren de un mayor grado de concertación e implican una mayor delegación de soberanía fiscal por parte de los Estados, quienes no están dispuestos a ceder.

Podemos afirmar entonces que la falta de un consenso fiscal internacional, respecto a los criterios de vinculación, es la causa fundamental de la doble imposición internacional.

Lo ideal sería entonces lograr un sistema uniforme mediante el cual cada Estado grave solo la renta generada en su jurisdicción y, de esta manera, se evitaría de plano el fenómeno nocivo de la doble imposición internacional.

Llegar a ese punto, será una tarea de muchos años, inclusive habrá algunos que piensen que es utópica, irreal. Sin embargo, en la actualidad se han logrado cambios que hasta hace algunos años era imposible pensar en que sucederían. Por ejemplo, un mercado común donde no existan barreras

arancelarias, donde haya una libre circulación de personas, bienes y servicios; o la existencia de una moneda de uso común entre varios Estados soberanos.

El problema es complejo, por lo tanto, la solución también lo es. Llegar a un consenso internacional uniforme que solucione la problemática actual es algo a lo cual deberíamos dedicarnos, aunque sepamos de antemano que tendremos muchas trabas.

2. Análisis de la cuestión en el Perú

El legislador nacional ha optado por utilizar como criterios vinculantes y de manera alternativa al domicilio de los sujetos y a la fuente territorial de la renta, de tal manera que las personas domiciliadas en el Perú, sean nacionales o extranjeras, tributan por su renta de fuente mundial y las no domiciliadas, nacionales o extranjeras, solo tributarán por sus rentas de fuente peruana.

Desde el año 1968 rige en el Perú el criterio de renta de fuente mundial para gravar a los sujetos domiciliados en el país. Esta opción legislativa de gravar ilimitadamente la renta de los sujetos domiciliados va acompañada de un sistema de crédito ordinario por el impuesto pagado en el exterior con límites respecto al monto deducible (tasa media) y a la forma de atribución de los ingresos y gastos.

El Perú no cuenta con una red adecuada de CDI que permita mitigar el problema de la doble imposición, por lo que la posibilidad de atenuar una excesiva imposición a los sujetos pasivos reposa fundamentalmente en sus medidas unilaterales, las que son hoy pobres e insuficientes.

Como lo señalamos en la Sección II del presente trabajo, la metodología establecida por nuestro legislador estaría atentando contra el principio de

capacidad contributiva que rige el criterio de renta de fuente mundial, al no permitir una efectiva mitigación de la doble imposición.

En este sentido creemos que sería positivo para nuestro sistema tributario analizar la posibilidad de modificar el sistema de crédito en los siguientes aspectos:

Establecer con claridad cuáles son las características propias de la imposición a la renta, teniendo en cuenta que la mayoría de veces se tributa en el exterior vía retención y sobre renta bruta y ello se asemeja más a un tributo a los ingresos que a un tributo a la renta, con lo que su acreditabilidad podrá ser cuestionada.

Debería considerar la posibilidad de otorgar no solo crédito directo por el impuesto pagado en el exterior, sino también, permitir el crédito indirecto para evitar la doble imposición económica.

A su vez, y en concordancia con el criterio de renta de fuente mundial, debería permitirse el arrastre de pérdidas de renta de fuente extranjera, a ejercicios posteriores, con las limitaciones que se juzguen convenientes para evitar posibles abusos. Solo así podrá cumplirse con el principio de capacidad contributiva sobre el cual se basa el criterio de fuente mundial.

Asimismo, se debería considerar permitir arrastrar el crédito obtenido por el pago de impuesto en el exterior y no utilizado durante el correspondiente ejercicio, por insuficiencia del monto del impuesto a la renta por pagar en el país.

En el caso de que el impuesto pagado en el exterior no cumpla con los requisitos establecidos en la legislación, debería aclararse la posibilidad de poder deducirlo como gasto para la determinación de la renta de fuente extranjera.

3. Presentación de la tesis

Con la finalidad de evitar o minimizar, en la medida de lo posible, los efectos que se derivan de la doble imposición internacional, creemos que no es necesario crear un sistema, solo habría que acordar cuál de las medidas o métodos existentes sería el más neutral y eficiente.

Hemos podido apreciar que todos los Estados gravan la renta de fuente local y que no están dispuestos a renunciar a ella, salvo, en circunstancias especiales por razones prácticas o por la existencia de un CDI.

En ese sentido, observamos también que casi todos los Estados buscan gravar la renta de fuente mundial de sus residentes, pero están dispuestos a renunciar a ella, vía el sistema de crédito por el impuesto pagado en el exterior o vía el sistema de exención de las rentas generadas fuera de su territorio.

Al tratar sobre el método de exención en atención a sus características, hemos afirmado que al repartirse las bases imponibles entre los Estados, resulta ser más simple de administrar y, por lo tanto, también es menos costoso de cumplir.

Hemos señalado también que, a través de este método, se favorece la repatriación de capitales invertidos en el exterior; es decir, la Neutralidad en la Importación de Capitales (NIC) y, asimismo, se garantiza que los incentivos tributarios otorgados por el país de la fuente, sean aprovechados por los sujetos pasivos y no por los Estados de residencia.

Sin embargo, tiene como desventaja que el Estado de residencia se podría ver afectado por la deslocalización de rentas hacia jurisdicciones fiscales más ventajosas, lo cual erosionaría su recaudación y el sistema no sería neutral, dado que no todos los que tengan la misma cantidad de ingresos tributarían igual, dependería del origen de las rentas.

En este sentido, la modalidad de exención, con progresividad adoptada por diversos CDI, es una forma de atenuar la falta de equidad horizontal que se produciría al aplicar la exención total de renta de fuente extranjera.

En cuanto al método del crédito por el impuesto pagado en el exterior, el más utilizado es el crédito ordinario, es decir, aquel que se aplica con un límite respecto al monto deducible: este no puede ser mayor que la tasa media aplicable en el país de residencia.

Hemos señalado también que el método del crédito busca obtener neutralidad en el país del inversionista; es decir Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC) preservando el principio de capacidad económica real del sujeto pasivo, el que tributará por toda su renta sin importar de donde provenga.

Como es lógico, una desventaja de este método es el alto costo administrativo para recaudar y fiscalizar a los sujetos pasivos del impuesto, ya que se requiere coordinar a nivel de administraciones tributarias de los distintos Estados intervinientes.

Tanto el sistema de crédito como el de exención están contemplados en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE. Como ya dijimos, hasta ahora los CDI son la mejor alternativa para solucionar la doble imposición internacional. Sin embargo, no hay una solución efectiva cuando se presentan casos de conflictos 'fuente-fuente'; es decir, cuando las dos jurisdicciones involucradas se sienten con derecho a gravar el mismo hecho imponible al mismo sujeto y en el mismo período de tiempo porque ambas consideran que la fuente de la renta se localiza en su territorio.

Este fue el caso reseñado en la sección III del presente trabajo, de la empresa farmacéutica Glaxo US con el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos. Los Estados, el Reino Unido –donde estaba ubicada la matriz- y los Estados Unidos –donde estaba ubicada la filial- tenían firmado

un CDI. Sin embargo, las administraciones tributarias no cedieron sus posiciones y el afectado fue el contribuyente.

El punto en controversia era determinar sobre la base de qué elementos se había originado la ganancia y cómo valorizar esos factores determinantes. Estados Unidos hizo un ajuste en la atribución de la renta y el Reino Unido no lo reconoció, por considerarlo errado.

Estados Unidos señalaba que la ganancia se produjo por el 'intangible' de *marketing* y distribución utilizado por la filial Glaxo US, mientras que el Reino Unido atribuía las ganancias al intangible investigación y desarrollo de los productos.

Decidir por adoptar uno u otro sistema es una cuestión de política fiscal. Si el sistema funciona bien, en general, logrará mitigar en forma significativa la doble imposición, aunque los resultados de usar uno u otro puedan diferir. Sin embargo, existe un elemento subyacente, pocas veces reconocido, que es responsable de gran parte de los casos de doble imposición, y es el de la denominada 'fuente'.

En el plano académico debemos buscar la posibilidad de obtener un contenido uniforme para establecer cuáles ingresos se deben considerar como renta de fuente local para una jurisdicción y de qué manera establecer la cuantía de la renta atribuible a cada Estado, en otras palabras cómo valorizar dicha renta y sobre la base de qué elementos.

Como hemos visto, nuestro legislador, ante las nuevas formas de comercio internacional, ha ido ampliando el criterio de 'fuente' según el tipo de operación de la cual se trate y el tipo de renta que se genere. En efecto, en un primer momento se utilizan los criterios clásicos de localización de la fuente productora. Se consideran rentas de fuente peruana a las generadas por bienes o derechos ubicados en el territorio nacional o a las provenientes de actividades realizadas también dentro de nuestro territorio. Luego utiliza

como factor de conexión, a la utilización económica de los bienes o derechos dentro del territorio peruano.

Junto con esta noción objetiva de localización de la fuente productora, se desarrolla una noción subjetiva o financiera, entendida como la fuente de su pago. Como hemos señalado, este factor de conexión debe ser tratado con mucho cuidado para evitar arbitrariedades; es decir, que debe haber un nexo económico subyacente que justifique ubicar la fuente productora en el lugar de donde proviene el pago.

Sin embargo, estos factores clásicos pierden vigencia con el desarrollo del comercio electrónico, que se caracteriza precisamente por la deslocalización de los factores de producción. De esta manera surgen nuevos criterios como el del 'uso de mercado' que justifica la imposición en determinado territorio, por el solo hecho de usar el mercado para generar renta, sin necesidad de presencia física o permanencia en determinado territorio.

Ante este contexto, se van desarrollando nuevos criterios que justifican la imposición en determinado territorio. Así tenemos la teoría desarrollada por ERIK KEMMEREN¹¹³, sistema basado en el origen de la renta, según el cual se debe elegir al Estado donde el beneficio se origina como único con derecho a gravarlo. El problema está en determinar cuál sería ese Estado.

Podemos afirmar que una solución efectiva sería uniformizar el contenido de los criterios de 'fuente' y los criterios de 'atribución' para tener una aplicación concordada entre los distintos Estados. Lo cual debe ir acompañado, no solo por la conformación de un Tribunal Arbitral Internacional que pueda poner fin a las controversias de doble imposición, sino también por un efectivo intercambio de información entre las distintas administraciones tributarias de los Estados que intervienen en las operaciones generadoras de renta.

¹¹³ Véase página 18.

Al analizar las medidas para evitar la doble imposición internacional, señalamos lo expresado por CALDERÓN CARRERO¹¹⁴ respecto a las distorsiones y deficiencias que se originan por la falta de normas fiscales comunes entre países de un mercado común que, teniendo una amplia red de CDI entre ellos, la falta de uniformidad les impide evitar la doble imposición internacional. Por ello, es necesario establecer reglas comunes en cuanto al origen económico de la renta.

En nuestra opinión, y en línea con gran parte de los sistemas tributarios, por 'fuente' debemos entender el lugar donde se produce la renta, lugar sin el cual, ella no se generaría y, por lo tanto, tiene un vínculo económico determinante. A pesar de que la casa matriz esté localizada en otro territorio, el negocio del establecimiento permanente en el exterior debe tributar donde generó la renta.

En una economía mundial tan integrada como la que se observa hoy, es necesario que comience a decantarse y homogenizarse los criterios para establecer el lugar en que se genera la renta. Será necesario, también, abandonar criterios originales que se alejen del consenso mundial de fuente, tales como la fuente pagadora. Estos, si bien originan un incremento en la recaudación, distorsionan el sistema tributario generando doble imposición. Los Estados deberán encontrar otras formas de incrementar la imposición por una vía que no afecte la actividad económica global.

Si definimos en forma homogénea el contenido de 'fuente' y establecemos que es donde la renta se genera que se le debe gravar efectivamente, entonces bastaría con implementar, en el Estado de residencia del contribuyente, un sistema de crédito por el impuesto pagado en el exterior, con las modificaciones sugeridas en este trabajo, que realmente elimine la sobrecarga impositiva.

El Derecho está en constante transformación, debido a que debe ir adaptándose a las nuevas situaciones que se presentan en la actividad

¹¹⁴ Véase página 16.

económica internacional, donde debe primar el sentido de bien común y respeto mutuo.

En ese sentido, debemos aprovechar los avances logrados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en cuanto a la atribución de beneficios empresariales, teniendo como base para establecer el criterio de fuente, el concepto de establecimiento permanente y, a partir de ahí, establecer los parámetros necesarios con el propósito de atribuir equitativamente las rentas generadas en el ámbito internacional.

Ante un supuesto conflicto de doble imposición, la solución debería darse de manera tal que las partes interesadas tengan la menor afectación posible; es decir, repartir la carga impositiva en forma equitativa. La decisión debe ser emitida por un ente que tenga fuerza obligatoria; si no, no habríamos avanzado en la solución del problema planteado.

Debemos tener presente que la propuesta de unificación de criterios servirá de guía para la correcta aplicación de las reglas de atribución, ya que mucho dependerá de cada situación en particular, atendiendo al tipo de negocio y demás circunstancias concomitantes. De lo que se trata es de encontrar el término justo que debe inspirar a todo sistema jurídico, en general, y tributario, en particular.

CONCLUSIONES

1. En el desarrollo de la presente investigación hemos observado que el problema de la doble imposición internacional surge debido a que los Estados, en virtud de su facultad tributaria, ejercen jurisdicción impositiva, según el criterio de vinculación que consideran más conveniente, con el único requisito que realmente exista una conexión mínima entre el sujeto pasivo y el Estado.
2. El derecho internacional establece límites a esa facultad absoluta de los Estados con el fin de lograr que cada Estado satisfaga sus intereses sin atentar contra los intereses de los otros y evitando cualquier forma ilegítima de extraterritorialidad.
3. Las normas del derecho tributario internacional no crean hechos imponible, son normas distributivas que, dado el escenario explicado, tratan de evitar o atenuar el efecto nocivo de la doble imposición en el comercio internacional. No existe norma internacional expresa que prohíba la doble imposición, por lo tanto los Estados las complementan con sus normas internas.
4. Los criterios de vinculación, si bien admiten una clasificación sobre la base de su justificación, sean personales (nacionalidad, residencia, domicilio) u objetivos (fuente: lugar de origen de la renta), al ser utilizados por los Estados, estos les confieren connotaciones particulares que, a pesar de ser los mismos, tienen

contenidos diferentes y ocasionan así el fenómeno nocivo de la doble imposición.

5. Hasta ahora, la manera más efectiva de evitar dicho fenómeno son los convenios para evitar la doble imposición; sin embargo, aun persiste, por lo indicado en párrafos anteriores. Dado que cada criterio tiene válidos fundamentos, pensamos que debería buscarse un consenso internacional que, respetando la soberanía de los Estados, logre uniformizar los criterios de vinculación en cuanto a su contenido para que al momento de aplicarlos no surja la superposición de jurisdicciones fiscales en el ámbito internacional.
6. La principal causa de la disfunción de los CDI se debe al amplio campo de calificación fiscal de las rentas que, de forma unilateral y heterogénea, realiza cada Estado contratante, y la falta de obligatoriedad de llegar a un acuerdo por medio del procedimiento amistoso previsto en los citados Convenios.
7. Ningún Estado debe renunciar a la posibilidad de gravar las rentas generadas dentro de su territorio; por lo tanto, el criterio de la fuente no podría dejarse de tomar en cuenta al momento de negociar un acuerdo; así como tampoco el criterio personal de residencia de los sujetos que otorga al Estado derecho a gravar ilimitadamente la renta que generen sus nacionales en cualquier territorio extranjero.
8. Si se logra un consenso internacional; es decir, que los Estados lleguen al convencimiento de que lo más eficiente y neutral sería adoptar un contenido uniforme para los criterios de vinculación, creemos que sería posible evitar efectivamente la doble imposición, ya que al no existir diversidad en el contenido de los criterios, no se crearía el fenómeno que buscamos evitar.

9. Si el consenso internacional se inclina por el criterio de residencia y, por tanto, los Estados tuvieran derecho a gravar a sus residentes por su renta de fuente mundial, debería implementarse un sistema de intercambio de información entre las administraciones tributarias que permita la adecuada aplicación de los impuestos.

10. Un sistema de crédito tributario debidamente estructurado en la legislación interna de cada país podría terminar eficientemente con el problema de la doble imposición.

11. Los CDI, por problemas en la interpretación unilateral de sus disposiciones, no logran su objetivo principal de evitar la doble imposición. Por lo tanto, la posibilidad de uniformizar los criterios de interpretación de los CDI, sería una forma de hacer efectivos estos convenios, y ello podría lograrse a través de un Tribunal Arbitral Internacional que resuelva los conflictos que se originen en la interpretación y aplicación de los CDI, y cuyas resoluciones tengan fuerza obligatoria entre los Estados.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libros

AMATUCCI, Andrea (Director), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Temis, Bogotá, 2001, 868 pp.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, 359 pp.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge E. (Coordinador), *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra, Lima, 2006, 1284 pp.

DE ARESPACOCCHAGA, Joaquín, *Planificación fiscal internacional: convenios de doble imposición, estructuras fiscales, tributación de no residentes*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, 534 pp.

DE BARROS CARVALHO, Paulo (Director), *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, 897 pp.

DE JUANO, Manuel, *Curso de finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II, 2ª edición revisada, ampliada y actualizada, Rosario, 1971, 778 pp.

DOMÍNGUEZ GARCÍA, Juan Luis (Director), *Fiscalidad internacional convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1998, 447 pp.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Director), *Tratado de tributación, Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen 1, Asociación Argentina de Asuntos Fiscales, Astrea, Buenos Aires, 2003, 877 pp.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Director), *Tratado de tributación, Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen 2, Asociación Argentina de Asuntos Fiscales, Astrea, Buenos Aires, 2003, 671 pp.

GARCÍA MULLÍN, Roque, *Impuesto sobre la renta; teoría y técnica del impuesto*, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, 1980, 224 pp.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo, *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1995, 836 pp.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 9ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, 526 pp.

IFA Cahiers de Droit Fiscal International, *Reglas para la determinación de ingresos y gastos como nacionales o extranjeros*, Volumen 65b, Estados Unidos, 1980.

IFA Grupo Peruano, *IX Jornadas Nacionales de Tributación, CDI: Convenios para evitar la doble imposición tributaria*, Lima, junio 2008, 787 pp.

IFA Grupo Peruano, *Cuadernos Tributarios, X Jornadas Nacionales de Tributación, Imposición a la renta sobre inversiones peruanas en el exterior*, N° 30, Lima, junio, 2010, 428 pp.

JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, 238 pp.

MEDRANO C., Humberto, *Derecho Tributario –Temas–* Lima, 1991, 328 pp.

REIG, Enrique Jorge; GEBHARDT, Jorge; MALVITANO, Rubén H., *Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*, 11ª edición, Macchi, Buenos Aires, 2006, 1088 pp.

ROHATGI, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, Legis, Bogotá, 2008, 699 pp.

ROSEMBUJ, Tulio, *Derecho Fiscal Internacional*, IEFPA, Buenos Aires, 2003, 312 pp.

TANZI, Vito, *Taxation in an integrating world*, Brookings Institution, Washington, D.C., 1995, 168 pp.

UCKMAR, Víctor; ALTAMIRANO, Alejandro, y TAVEIRA, Heleno (Coordinadores), *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2ª edición, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, 1119 pp.

XAVIER, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Abaco, Buenos Aires, 2005, 476 pp.

2. Artículos

BENÍTEZ, Rodrigo, "Convenios para evitar la doble imposición y otras normas internacionales relativas a impuesto a la renta (Chile y Perú) – neutralidad internacional de los impuestos", en: *Vectigalia*, año 1, número 1, Lima, 2005, pp. 111 a 119.

CHIARELLA PRIVETTE, José, "Algunas reglas a considerar al momento de aplicar las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición", en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 8, 2010, pp. 46 a 50.

CHIRI GUTIERREZ, Isabel, "Justificación de asimetrías impositivas a favor de los no residentes", en *Foro Jurídico*, N° 9, PUCP, 2009, pp. 126 a 138.

DELGADO RATTO, Cecilia, "Reflexiones generales en torno al problema de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición

internacional”, en *Derecho & Sociedad*, año 16, número 24, Lima, 2005, pp. 48 a 60.

DE SOUZA C., André, “El convenio para evitar la doble imposición entre Brasil y Perú desde la perspectiva brasileña”, en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 6, 2009, pp. 30 a 34.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo; CHIARELLA P., José; VILLANUEVA G., Walker y RÖDER S., Rudolf, “Análisis y perspectivas de los convenios para evitar la doble imposición en el Perú: mesa redonda”, en: *Derecho & Sociedad*, año 16, número 24, Lima, 2005, pp.137 a 152.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo, “La urgente necesidad de firmar un convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos”, en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 8, 2010, pp. 33 a 45.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo, “La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional”, en: *Thémis*, segunda época, número 41, Lima, 2000, pp. 55 a 71.

MUÑOZ SALGADO, Silvia María, “Comentarios a la Ley N° 29663 sobre enajenación indirecta de acciones”, en: *Análisis Tributario*, N° 278, Lima, marzo, 2011, pp. 25 a 31.

MUÑOZ SALGADO, Silvia María, “La asistencia técnica según el convenio para evitar la doble imposición entre Perú y Brasil”, en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 6, 2009, pp. 35 a 40.

RAMOS FERNÁNDEZ, Gilberto, “Precios de transferencia y el caso Glaxo Canadá”, en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 5, 2009, pp. 42 a 47.

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo, "Aspectos a tomar en cuenta sobre los convenios para evitar la doble imposición", Entrevista, en: *Vectigalia*, año 1, número 1, Lima, 2005, pp. 102 a 110.

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo, "Doble Imposición Internacional", en: *Ius et Veritas*, año IX, número 19, Lima, 1999, pp. 144-156.

VAN RAAD, Kees, "Panorama actual del Derecho Tributario Internacional". Entrevista, en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 8, 2010, pp. 7 a 9.

VILLAGRA CAYAMANA, Renée A., "Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los países miembros de la Comunidad Andina con terceros países", en: *Derecho & Sociedad*, año 16, número 24, Lima, 2005, pp. 116 a 136.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, "Los convenios de doble imposición y el establecimiento permanente como actividad esporádica", en: *Vectigalia*, año 2, número 2, Lima, 2006, pp. 127 a 136.

VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE, Daniel, "Análisis del convenio para evitar la doble imposición entre Perú y Brasil. Rentas provenientes de dividendos, intereses y regalías", en: *Análisis Tributario, Enfoque Internacional, Suplemento Especial*, número 6, 2009, pp. 41 a 44.

3. Páginas Web

Alcance del criterio de residencia del pagador para efectos de la generación de rentas de fuente peruana provenientes de préstamos utilizados en el país y en el exterior, JOHANA TIMANA CRUZ, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/16_XJorIPDT_JTC.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Caso Glaxo: la mayor disputa sobre precios de transferencia USA/UK, SILVIA B. RODRÍGUEZ, Buenos Aires, 2008. Disponible en: <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/> (visitado el 06 de abril de 2011).

Concepto de asistencia técnica, GONZALO LA TORRE, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/07_XJorIPDT_GLTO.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea. JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, 2008. Disponible en: <http://books.google.com.co/books> (visitado el 11 de octubre de 2011).

El control fiscal de la renta mundial SENIAT- Región centro occidental Barquisimeto, Ramiro Antonio FALCÓN ROMERO, Trabajo Especial de Grado para optar al Grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Barquisimeto: Convenio UCAT – UCLA, 2002. Disponible en: http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P227.pdf (visitado el 16 de junio de 2010).

GlaxoSmithKline prevails at federal Court of Appeal; but saga continues, N. KRAAY, R. GARLAND, y H. ALLIK, Toronto, 2010. Disponible en: <http://www.deloitte.com/view/enCA/ca/services/tax/transferpricing/> (visitado el 06 de abril de 2011).

Implicancias tributarias en el impuesto a la renta de la cesión de un crédito a favor de un sujeto no domiciliado, ROLANDO RAMÍREZ-GASTÓN HORN Y ANDRÉS RAMÍREZ-GASTÓN SEMINARIO, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_XJorIPDT_RRGH-ARGS.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

La presunción de intereses sobre préstamos otorgados por no domiciliados. MARTÍN VILLANUEVA GONZÁLEZ, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/18_XJorIPDT_MVG.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Las rentas de fuente peruana de los directores e integrantes de órganos de administración de empresas. OSWALDO LOZANO BYRNE, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/10_XJorIPDT_OLB.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente peruana, SILVIA MARÍA MUÑOZ SALGADO, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Lugar de ubicación de la fuente: operaciones de compraventa de mercaderías en el extranjero. FERNANDO TORI VARGAS, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/17_XJorIPDT_FTV.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Precisiones sobre la regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa tributaria peruana, MÓNICA BYRNE SANTA MARÍA y EDUARDO JOO GARFIAS, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_XJorIPDT_MBSM-EJG.pdf. (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Reflexiones sobre la configuración y el régimen de los establecimientos permanentes en la legislación del impuesto a la renta, TALLEDO MAZÚ, CÉSAR, Congreso Internacional de Tributación. Disponible en <http://tribunal.mef.gob.pe/congreso/ponencias/3j/TALLEDO.pdf> (visitado 26 junio de 2010).

Reflexiones sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta, BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/06_XJorIPDT_BDLVR.pdf (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Rentas producidas por bienes y derechos y regalías por uso de software, ALEX CÓRDOVA ARCE, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_XJorIPDT_ACA.pdf. (visitado el 28 de setiembre de 2011).

Report on the attribution of profits to permanent establishments, OECD, 2008. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf> (visitado el 14 de diciembre de 2010).

Tendencias de equidad en el Derecho Tributario Internacional, GUTIÉRREZ, Mariana, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Disponible en: <http://www.aaef.org.ar> (visitado el 15 de junio 2010).

Tratamiento tributario aplicable a la ganancia de capital obtenida por sujetos no domiciliados en la venta de bienes muebles, JOSÉ TALLEDO VINCES y ERIK LIND COSULICH DE PESINE, Lima, 2008. Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/14_XJorIPDT_JTV-ELCP.pdf. (Visitado el 28 de setiembre del 2011).

4. Ponencias

DURÁN ROJO, Luis A., "Los modelos de convenios: OCDE y ONU: diferencias y semejanzas", Ponencia presentada en el Primer Congreso de Derecho Tributario Internacional de la Universidad Pacífico, Lima, 06 de octubre de 2010.

5. Legislación

Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, aprobado por el Congreso mediante Resolución Legislativa N° 27904 de fecha 11 de diciembre de 2002 y ratificado por el Poder Ejecutivo por Decreto Supremo N° 022-2003-RE de fecha 5 de febrero de 2003.

Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta, aprobado por el Congreso mediante Resolución Legislativa N° 29233 de fecha 21 de mayo de 2008 y ratificado por el Poder Ejecutivo por Decreto Supremo N° 019-2008-RE de fecha 6 de junio de 2008.

Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, aprobado por el Congreso mediante Resolución Legislativa N° 27905 de fecha 11 de diciembre de 2002 y ratificado por el

Poder Ejecutivo por Decreto Supremo N° 005-2003-RE de fecha 16 de enero de 2003.

Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, Decisión 40, Acuerdo de Cartagena (hoy Comunidad Andina de Naciones), aprobada por Decreto Ley N° 19535 de 19 de setiembre de 1972.

Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena (Protocolo de Cochabamba), Decisión 472, Comunidad Andina de Naciones (CAN), aprobada por el Congreso mediante Resolución Legislativa N° 26674 de fecha 14 de octubre de 1996 y ratificada por el Poder Ejecutivo por Decreto Supremo N° 044-96-RE de fecha 25 de octubre de 1996.

Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Decisión 578, Comunidad Andina de Naciones (CAN), publicada en la Gaceta Oficial N° 1063 el 5 de mayo de 2004.

Reglamento de la Ley de Impuesto a la renta, Decreto Supremo N° 122-94-EF, Lima, 22 de setiembre de 1994.

TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Lima, 8 de diciembre de 2004.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Carta N° 133-2008-SUNAT/200000, de fecha 27 de agosto de 2008.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Carta N° 111-2010-SUNAT/200000, de fecha 10 de setiembre de 2010.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000, de fecha 15 de diciembre de 2010.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Informe N° 032-2011-SUNAT/2B0000, de fecha 1° de abril de 2011.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Oficio N°
540-2007-SUNAT/200000, de fecha 18 de octubre de 2007.

