

¿Tributar o no Tributar?, he Ahí el Dilema...

A propósito de la Doble Imposición en la Comunidad Andina

Daniel Arana*

En el presente artículo se realizará un análisis respecto a las mejoras que introduce la Decisión 578 dictada por la Comunidad Andina de Naciones respecto a su predecesora la Decisión 40, con la finalidad de evitar que se produzca la doble imposición entre los países miembros de la CAN. La mencionada Decisión en opinión del autor, puede traer consigo no solamente controversias normativas entre Estados suscribientes, sino efectos tributarios no queridos, por lo que se analizará sus aspectos básicos como lo son la cláusula de no discriminación y la imposición predominante bajo el criterio de la fuente.

1. Introducción

Durante las últimas décadas hemos asistido tanto a la paulatina modernización de las formas observadas por los actos de comercio internacionales como a la consecuente mayor complejidad de dichas formas, explicándose tal complejidad, frecuentemente, en planeamientos tributarios aplicados por numerosos agentes económicos transnacionales, con el fin de disminuir el impacto tributario registrado al concurrir dos o más potestades tributarias de Estados diferentes cuya finalidad es afectar una misma operación.

En efecto, en no pocas ocasiones las actividades económicas desarrolladas por una persona natural o jurídica residente en un Estado en favor de sujetos domiciliados en otro Estado conlleva a que dicha actividad económica pueda ser considerada como hecho imponible por ambos Estados, registrándose así el fenómeno jurídico denominado doble o múltiple imposición jurídica, fenómeno que no es sino una superposición normativa o concurso de pretensiones impositivas sobre un mismo hecho, con tributos de la misma naturaleza.

En efecto, el término “doble imposición” implica la imposición por parte de dos ó más Estados de tributos comparables, sobre un mismo contribuyente, con respecto al mismo concepto y por idéntico período¹.

Tal acepción del término “Doble Imposición” coincide con lo que en doctrina se denomina “doble imposición jurídica” que debe ser distinguida del concepto “Doble Imposición Económica”. En este último caso, se incluyen todos los supuestos en los que una renta es alcanzada al mismo tiempo por dos ó más tributos idénticos o similares, pero no exige como requisito *sine qua non* que ellos recaigan sobre el mismo sujeto pasivo.

Así, tanto el modelo de Convenio de Doble Imposición (CDI) propuesto por la Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) y la Decisión 578², – que será objeto de nuestro estudio – no tienen como propósito general prevenir la doble imposición en sentido económico, sino la doble imposición jurídica.³

Teniendo en consideración lo antes indicado, podríamos concluir señalando que la doble imposición internacional responde primordialmente a las siguientes causas:

* Abogado de la División de Servicios Tributarios y Legales de Pricewaterhouse Coopers. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Piura. A mi querida Karina Farfan con todo cariño, por su gran amor e incondicional apoyo, motivadores de mis mejores ideales.

1 Van Weeghel, *The improper use of tax treaties*, pág. 9

2 Publicada en la gaceta oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063 del 5 de mayo de 2004 y, conforme señala su artículo 22°, vigente a partir del 1 de enero de 2005.

3 Bruins-Einaudi-Seligman Stamp; *Report on double taxation*, en Joint Committee on the Internal Revenue Taxation, “Legislative history of the United States tax conventions”

- a) La superposición en el ejercicio por parte de dos ó más Estados soberanos, de su legítima jurisdicción tributaria;
- b) Utilización de normas de derecho internacional, cuyas definiciones por los respectivos ordenamientos nacionales pueden dar lugar a distorsiones en las categorías tributarias. (Por ejemplo, supuestos de doble nacionalidad o residencia, definición de nacionalidad, de residencia de las empresas, y de fuente), y;
- c) Ejercicio ilegítimo de la jurisdicción tributaria (Por ejemplo el ejercicio de la jurisdicción tributaria sin fundamento alguno en los principios de conexión personal, territorial o funcional)

De acuerdo con las causas antes referidas, salvo el supuesto contemplado en c), la doble imposición internacional es el resultado del ejercicio legítimo de la jurisdicción tributaria de los Estados. El derecho internacional aporta mecanismos para eliminar la doble imposición y además constituye un medio por el cual se han implementado sistemas de cooperación tributaria internacional, cuya efectividad en el particular caso de uno de esos sistemas, que es la Decisión 578, evaluaremos en lo sucesivo.

En ese orden de ideas, al presentarse un escenario de doble tributación, la misma será evitada en tanto los Estados implicados en dicha operación tengan suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI) o similar, el mismo que además de eliminar la doble imposición, trae como consecuencia necesaria que uno de los Estados renuncie en forma parcial o total a su potestad tributaria, reconociendo el mismo como exonerada la renta controvertida.

Es así que en nuestro contexto regional, podemos observar que la peculiar situación jurídica antedicha nunca resultó ajena a las operaciones realizadas entre sujetos localizados dentro de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) por lo que este organismo internacional emitió dos dispositivos normativos dirigidos a evitar que se produzca la doble imposición entre países miembros de tal comunidad económica, siendo dichos dispositivos la Decisión 40⁴ sustituida recientemente por la Decisión 578.

En efecto, entre las mejoras que introduce la Decisión 578 por sobre su predecesora la Decisión 40, se pueden mencionar las siguientes: tratamiento de los precios de transferencia; ampliación y precisiones sobre el concepto de regalías, ampliación del concepto de interés a otros rendimientos financieros, aclaraciones en torno al tema de dividendos y participaciones. Asimismo refuerza las posibilidades de consultas e intercambio de información entre los países miembros

de la CAN e incluye una cláusula sobre interpretación y aplicación y otra sobre asistencia entre los países para la recaudación de impuestos.

En suma, esta nueva norma comunitaria, es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países de la CAN, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

Sin perjuicio de la precitada finalidad de la Decisión 578 y de las situaciones en las que la misma resulte de aplicación, consideramos que tanto dicha decisión como numerosos CDI, pueden traer consigo no solamente controversias normativas entre Estados suscribientes, sino además efectos tributarios no queridos para tales Estados, situación cuyo análisis constituye el objetivo del presente artículo.

2. Aspectos de mayor relevancia de la Decisión 578 y su diferencia estructural con los Convenios de Doble Imposición (CDI) preparados y suscritos de acuerdo con el modelo sugerido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

A efectos de resaltar los aspectos más importantes del tratamiento de la doble imposición en la CAN, consideramos que no podemos dejar de analizar aspectos básicos como la cláusula de no discriminación y la imposición predominantemente bajo el criterio de la fuente.

Respecto de la no discriminación, debemos iniciar nuestro análisis indicando que tal principio no constituye una innovación introducida por la normativa andina, habida cuenta que el mismo se encontraba ya recogido en la mayoría de los CDI elaborados de acuerdo con el modelo OCDE. No obstante lo anterior, es de tenerse en cuenta que la no discriminación contemplada en la normatividad andina difiere sustancialmente de la consignada en los convenios elaborados bajo las directivas de la OCDE.

En efecto, según el artículo 24° del convenio modelo OCDE⁵, ***“los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que están o estén sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.”***

En comparación con el dispositivo precitado, el artículo 18° de la Decisión 578 dice ***“Ningún país miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros***

4 Aprobada por el Acuerdo de Cartagena en 1971 y por el Perú el 19 de setiembre de 1972 mediante Decreto Ley N° 19535, entrando en vigor: (i) para las personas naturales y empresas, respecto de las rentas percibidas o devengadas, a partir del 1 de enero de 1981; y: (ii) para los impuestos al patrimonio a partir del 1 de enero de 1981.

5 Este modelo de convenio ha sido recogido por los convenios para evitar la doble imposición celebrados con Chile y Canadá.

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”.

Como podemos apreciar de la observación de ambos textos normativos, para aquellos convenios elaborados basándose en el modelo OCDE, la expresión “en las mismas condiciones” debe entenderse referida a contribuyentes que en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general se encuentren en situaciones de hecho y de derecho similares, siendo la residencia un aspecto crítico. Dicha situación no ocurre en el caso del artículo 18 de la Decisión 578, pues el mismo no pone como condición la circunstancia de encontrarse en una misma situación de hecho o de derecho, desprendiéndose entonces que un Estado andino no puede aplicar a las personas domiciliadas en los otros países andinos un trato menos favorable que el que aplica a sus domiciliados respecto del Impuesto a la Renta. En consecuencia, bastará que un sujeto sea domiciliado en cualquier país miembro de la CAN para que el tratamiento tributario que se le otorgue a dicho sujeto en nuestro país sea el mismo que se otorga localmente a cualquier domiciliado.

No obstante, la existencia de tal cláusula de no discriminación en el ordenamiento andino, debemos señalar que en nuestra práctica nacional en forma cotidiana se vienen aplicando normas discriminatorias que contravienen lo estipulado en la Decisión 578. Efectivamente, la problemática se refleja en el caso de los trabajadores dependientes no domiciliados, pues sus rentas en el Perú se gravan íntegramente, sin deducciones y con la tasa general del 30%, mientras que las mismas rentas obtenidas por sujetos domiciliados tienen tanto el beneficio de la deducción de las siete (7) unidades impositivas tributarias (UIT)⁶ como la aplicación de una tasa progresiva.⁷

Otro frente en el que la normativa interna peruana colisiona con lo dispuesto en la Decisión 578 puede observarse de la revisión del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando éste prescribe que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14° de tal cuerpo normativo (sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, entre otras citadas) que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Más aún, además de las controversias normativas expuestas, podríamos afirmar que el régimen andino para evitar la doble imposición en rigor finalmente no logra erradicar la duplicidad impositiva, ya que si nos colocamos en el supuesto en el que una empresa

domiciliada en Colombia presta en Perú servicios a una empresa peruana y los mismos son sujetos a imposición en el Perú, dichas rentas al ser consideradas como exoneradas para el fisco venezolano generarán que el mismo no acepte la deducción de todos los gastos en que incurrió la empresa venezolana para prestar el servicio a la empresa peruana, toda vez que al ser gastos vinculados a una renta exonerada no estarían guardando correspondencia con el principio de causalidad, por lo que en buena cuenta la operación comercial efectuada por la empresa venezolana estaría tributando tanto en Perú como en Colombia a través de la adición a la materia imponible de los gastos tributariamente no aceptados en aquel país miembro, por no cumplir tales erogaciones con el principio de causalidad.

“(…) bastará que un sujeto sea domiciliado en cualquier país miembro de la CAN para que el tratamiento tributario que se le otorgue a dicho sujeto en nuestro país sea el mismo que se otorga localmente a cualquier domiciliado.”

Por lo expuesto, consideramos realmente importante que el legislador andino tome en cuenta la realidad tributaria con que se viene operando en los países miembros de la CAN, a fin de evaluar si dicha cláusula de no discriminación finalmente deviene en ineficaz por efectos de la práctica o si es factible elaborar algún mecanismo conexo que efectivamente llegue a otorgar a los domiciliados de un país miembro un trato igual al que se le otorga a un domiciliado del otro país miembro (ej. Deducciones), a fin de evitar tratos desiguales que propicien tratos menos favorables, situación jurídicamente proscrita por el artículo 18 de la Decisión 578.

Con respecto a los criterios de vinculación, debemos indicar que la diferencia entre los CDI sugeridos por la OCDE y el régimen que ha venido utilizando hasta la actualidad la CAN estriba fundamentalmente en que los primeros tienen como regla principal el criterio de la residencia, es decir, se tributará en el Estado contratante de residencia del contribuyente, mientras que en el caso de los países miembros de la CAN y que observan la Decisión 578, contrariamente al modelo sugerido por la OCDE, se utiliza únicamente el criterio de la fuente, dejando de lado el criterio de la residencia.

6 La UIT vigente para el ejercicio 2005 asciende a S/3,300, por lo que siete UIT equivalen a S/ 23,100.

7 De acuerdo con el artículo 53°, el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales, de ser el caso y sucesiones indivisas domiciliadas se determinará aplicando sobre la renta global anual la escala progresiva acumulativa siguiente: Hasta 27 UIT=15%; Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT= 21%; Por el exceso de 54 UIT= 30%.

Efectivamente, respecto de aquellos Estados que han suscrito sus CDI bajo el modelo dado por la OCDE, las actividades tributarán en el Estado contratante de residencia del contribuyente, excepto en aquel escenario en el que dicho contribuyente posea un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante en el cual se encuentra su inversión, aplicándosele en tal coyuntura el criterio de la fuente. Como es de apreciarse, la regla general entonces es gravar en el Estado de residencia.

Del otro lado, en lo referente al régimen para evitar la Doble Imposición seguido por los países miembros de la CAN, es palpable que la Decisión 578 sigue la misma directriz que su antecesora la Decisión 40, en la medida que primordialmente utiliza el criterio de la fuente, considerando gravada la renta en el Estado de origen de la fuente, sin interesar si existe o no establecimiento permanente en dicho Estado. La situación expuesta se ve corroborada en el hecho que el texto tanto de la Decisión 40 como de la Decisión 578 no otorga una definición de establecimiento permanente ya que, bajo el criterio de la fuente, la existencia de un establecimiento permanente es un hecho indiferente, pues toda renta es gravada en el Estado Fuente de la misma.

3. La aplicación del criterio de la fuente en la CAN y su problemática

No obstante cumplir la Decisión 578 con eliminar en numerosos casos la doble imposición entre países miembros de la CAN, es del caso indicar que dicha Decisión es susceptible también de dejar totalmente sin imposición alguna a rentas cobradas entre residentes de Estados contratantes.

En efecto, del mismo modo que al inicio de nuestro análisis nos refiriéramos al fenómeno denominado “doble imposición”, los CDI como la Decisión 578 pueden dar lugar a otro fenómeno contrario al anterior llamado en términos sencillos “doble o múltiple no imposición”, situación cuya consecuencia radica en que ninguno de los Estados Contratantes pueda gravar la renta derivada de una operación comercial entre los mismos, siendo éste uno de los principales efectos no deseados por los Estados contratantes que mencionáramos inicialmente.

Lo antes referido se materializa de la observación del artículo 14° de la Decisión 578, el mismo que indica que *“las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría serán gravables sólo en el país miembro **en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios**. Salvo prueba en contrario, se presume que **el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa o registra el gasto correspondiente.**”*⁸

Consecuentemente, aplicando la Decisión 578, si desde cualquier Estado miembro de la CAN se prestara un servicio diferente a una asistencia técnica a una empresa peruana, la renta correspondiente solamente debería encontrarse sujeta a imposición en el Perú mas no en el país miembro de la CAN en el cual se prestó el servicio, dado que la empresa peruana contabilizará localmente el gasto correspondiente por dicho servicio.

No obstante lo anterior, dicha aplicación de la Decisión 578 produciría en no pocos episodios el fenómeno de la “doble no imposición” antes explicado, pues si tomáramos el ejemplo citado en el párrafo anterior, si una empresa ecuatoriana presta desde su territorio un servicio que no sea de asistencia técnica a una empresa peruana, tal servicio no estaría sujeto a imposición en ninguno de los dos países miembros. Efectivamente, en aplicación de la Decisión 578, Ecuador no podría gravar la renta generada por tal servicio, habida cuenta que al ser la entidad peruana la que localmente registra el gasto, la renta en cuestión sólo deberá tributar en Perú.

Ahora bien, sabemos que la legislación tributaria peruana respecto de servicios prestados por sujetos no domiciliados sólo grava tanto a aquellos servicios que sean prestados en el país como a aquellos que califiquen como asistencia técnica y que sin interesar el lugar de su prestación fueron económicamente utilizados en territorio peruano. Al haber renunciado Ecuador a su potestad tributaria y cedido exclusivamente a Perú la posibilidad de gravar la renta derivada del servicio, encontramos que Perú tampoco puede gravar tal renta por no hallarse contemplada la misma en su legislación tributaria como un supuesto afecto, por lo que dicha renta finalmente se encontraría dentro de un vacío normativo, presentándose así una no sujeción a la jurisdicción tributaria andina.

Tomando en cuenta las consideraciones indicadas, la principal falencia que puede presentar en líneas generales un CDI no radica tanto en problemas de interpretación respecto de qué legislación resulta aplicable, pues en ello al menos la Decisión 578 resulta bastante explícita, sino en el hecho que la aplicación práctica de tal decisión puede paradójicamente ocasionar para los Estados miembros de la CAN un efecto adverso desde la perspectiva recaudatoria, dado que por defectos de técnica legislativa puede haber en forma recurrente ausencia forzada de pretensiones impositivas por las razones expuestas. Asimismo, dicha “doble no imposición” podría perjudicar a los contribuyentes domiciliados en el Perú, toda vez que al no poderse gravar los ingresos que obtengan por sus servicios prestados a otros países de la CAN, tampoco se les permitiría deducir como gasto aquellas erogaciones en las que incurrieron para prestar tales servicios al no cumplirse con el principio de causalidad⁹.

8 El subrayado y la negrilla son nuestros.

9 De acuerdo con este principio, son deducibles aquellos gastos que tienen por finalidad generar rentas gravadas y/o mantener la fuente productora de la misma.

4. ¿Puede la no sujeción implicar fraude a la Ley o evasión?

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20° de la Decisión 578 *“no serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones **que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los países miembros.**”*

*Nada de lo dispuesto en esta decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los países miembros **para evitar el fraude y la evasión fiscal.**”*

En relación con la norma glosada, observamos de ella que lo que ha pretendido el legislador al incluirla ha sido no dejar de aplicar la legislación del país miembro en aquel caso en el que los sujetos deseen irregularmente sortear los impuestos que pudieran serles de aplicación, en el entendido que de producirse fraude a la ley, el mismo debe sancionarse con la aplicación de la ley defraudada. No obstante ello, consideramos que tal regla resulta inaplicable al caso de no sujeción propuesto en los párrafos precedentes, permaneciendo tal renta libre de imposición, toda vez que dicha situación no se ha verificado como producto de acciones de elusión, evasión ni por último de economía de opción.

En efecto, si bien es cierto que el rasgo común que comparten tanto el polémico ejemplo propuesto en la sección anterior como las tres figuras mencionadas (elusión, evasión y economía de opción) radica en que todos reflejan un ahorro fiscal, no puede entenderse que tal vacío normativo en el que se encuentra dicha operación con nula imposición responda a la finalidad de evitar en forma fraudulenta o anómala la generación del hecho imponible, característica inmanente a una elusión tributaria.

Efectivamente, en el ejemplo expuesto, el sujeto no domiciliado prestador del servicio ha ejecutado la prestación a favor del usuario domiciliado en territorio peruano observando una única forma totalmente legal y usual en el mercado para llevar a cabo su operación comercial, exactamente del mismo modo en que la realizaría cualquier otro proveedor de la misma naturaleza en condiciones iguales o similares, no pudiendo entonces invocarse la elusión como figura válida para explicar la nula imposición presentada, pues debemos tener presente que en la elusión o fraude a la ley no se vulnera directamente el ordenamiento jurídico, no se infringe abiertamente el mandato de la norma, sino que se evita mediante artificios la realización del hecho imponible¹⁰, situación que manifiestamente no ocurre en el caso planteado. Asimismo, resultaría también poco afortunado alegar que tal sujeto no domiciliado recurrió a la economía de opción para prestar su servicio, toda vez que en ningún momento en dicho ejemplo hubo elección de vía fiscal más ventajosa. Finalmente, aún con mayor razón y claridad cabe rechazar – en forma categórica – toda suposición que sostenga que la nula imposición planteada corresponde a una evasión tributaria, pues nunca surgió la obligación de tributar en ninguno de los dos países miembros.

Por las razones antes expuestas y, observando que a la situación de nula imposición ejemplificada no puede serle de aplicación en ningún escenario imposición sobre la renta por los países miembros involucrados en la operación, consideramos que si bien la normatividad andina ha cerrado las puertas a la doble imposición entre países miembros, ha abierto al mismo tiempo las ventanas a la nula imposición entre los mismos, deficiencia que puede presentarse atendiendo a las circunstancias particulares de las operaciones y que, juntamente con el tratamiento de la no discriminación y trato igualitario, deberá ser materia de revisión y estudio por la CAN, a fin de evitar tanto conflictos normativos como perjuicio económico para los Estados miembros. 