



<https://doi.org/10.18800/dys.202101.003>

FECHA DE RECEPCIÓN: 07/03/2021
FECHA DE APROBACIÓN: 21/05/2021

SOBRE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTERIOR POR LOS ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS DOMICILIADAS EN EL PAÍS

About income obtained abroad by the management bodies of companies domiciled in the country

Tulio Tartarini Tamburini*

Rodrigo, Elías & Medrano Abogados

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Tributación Internacional por la Universidad de Nueva York, Estados Unidos. Post grado en Precios de Transferencia por la Universidad de Leiden, Holanda. Asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la International Fiscal Association – Grupo Peruano. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. ORCID iD: 0000-0002-3423-0571 Contacto: ttartarini@estudiorodrigo.com

Resumen:

El presente artículo aborda el tratamiento de las rentas obtenidas por los directores, miembros de consejos y órganos administrativos de empresas domiciliadas en el país. Se analiza la regla particular de fuente que nuestra Ley del Impuesto a la Renta contempla para dichos sujetos cuando actúan en el exterior en ejercicio de sus funciones. En primer lugar, se abordan los orígenes de la disposición y las razones que se habrían tenido para ampliar el criterio de conexión. Luego, se analiza su ámbito de aplicación, con énfasis en los sujetos y rentas comprendidas, y las situaciones no deseadas que entran en su ámbito de incidencia. Finalmente, se comentan los problemas de doble imposición que la disposición genera, discutiendo algunas fórmulas legales que podrían emplearse para mitigar los mismos.

Abstract:

This article addresses the treatment of income obtained by directors, members of boards and management bodies of companies domiciled in the country. The particular source rule that our Income Tax Law contemplates for said subjects, when they act abroad in the exercise of their functions, is analyzed. In the first place, the origins of the provision and the reasons that would have been had to broaden the connection criterion are addressed. Then, its scope of application is revised, with emphasis on the subjects and incomes included, and the unwanted situations that fall within its scope of incidence. Finally, the double taxation problems that the provision generates are comment, discussing some legal formulas that could be used to mitigate them.

Palabras clave:

Fuente de la renta – Renta por servicios personales – No domiciliados – Órganos administrativos – Crédito por impuestos pagados en el exterior – Doble tributación

Keywords:

Source of income – Personal services income – Management bodies – Non-resident – Foreign tax credit – Double taxation

Sumario:

1. A manera de introducción – 2. Naturaleza de regla especial de fuente – 3. Origen y justificación de esta regla – 4. Alcances: sujetos y rentas comprendidas – 5. Problemática de la regla y situaciones prácticas – 6. A manera de conclusión: necesidad de reforma – 7. Lista de referencias

1. A MANERA DE INTRODUCCIÓN

Los criterios de vinculación son esenciales dentro de la estructura del Impuesto a la Renta, debido a que ayudan a determinar la potestad tributaria del Estado, definiendo los hechos o sujetos que estarán sometidos a gravamen en determinada jurisdicción.

En ese sentido, no es suficiente que la Ley defina los ingresos gravables, pues para imponer el Impuesto a la Renta sobre estos conceptos también debe establecer el vínculo, subjetivo u objetivo, que debe existir entre el hecho que se pretende gravar y el Estado que reclama para sí la potestad de imponerlo. Como indica Medrano:

Esa cierta relación entre el estado y el pretendido sujeto pasivo resulta indispensable para poder exigir la prestación tributaria. En la esfera del impuesto a la renta esa conexión se conoce como **criterios de vinculación**. Tales criterios son la nacionalidad, el domicilio y la fuente de la renta. De acuerdo con sus conveniencias, los estados utilizan uno o varios de dichos criterios para gravar a determinadas personas (1991, p. 6) [Énfasis agregado].

Dentro de los criterios de vinculación, qué duda cabe que el de territorialidad de la fuente reviste especial relevancia para las economías en desarrollo. Este criterio implica extender el gravamen a los sujetos sin residencia en el país, pero cuyo hecho generador guarda una vinculación con el entorno económico del Estado que se considere competente para alcanzar dicha riqueza. Como señala Villegas:

Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general, el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad (2001, p. 486).

Tal criterio implica que el Estado defina adecuadamente el grado de conexión que existe entre el hecho que se pretende gravar y su economía. La fuente elegida no puede ser arbitraria ni artificiosa pues para que tenga legitimidad, debe existir una apreciación razonada de que la riqueza gravada se produce en dicho Estado o que el entorno económico de éste contribuyó en gran medida a obtenerla. Como señala Pedernera: “[e]l principio jurisdiccional objetivo deja de considerar la condición personal del contribuyente para atribuir la sujeción del tributo al lugar, país o territorio en donde los diversos hechos imponibles están realmente integrados a su economía (...)” (2014, p. 22).

Entonces, las circunstancias económicas del Estado **de fuente** deben haber tenido una relación de causa – efecto en relación con el hecho gravado, de tal manera que hayan tenido la capacidad de generar la renta que se tiene derecho a gravar.

Dentro de esta línea, la regla de fuente para los servicios personales tradicionalmente se ha determinado por el lugar de ejecución. Esto es, se atiende a la locación física o geográfica en donde se desarrollan las actividades. Así, los servicios prestados en territorio nacional se consideran con fuente en él, mientras que aquellos prestados fuera están exentos¹ o se gravan como rentas de fuente extranjera para los sujetos residentes.

Si bien han existido otros criterios en doctrina², el relacionado al lugar de ejecución física de los servicios ha sido el que consuetudinariamente ha tenido la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR)³ en nuestro país. No fue sino a partir del ejercicio 2004 y por los cambios introducidos por el Decreto Legislativo N° 945⁴, que se dio un giro radical e innovador, al incluirse las actividades de **asistencia técnica** y los **servicios digitales** como supuestos generadores de rentas de fuente peruana a partir de su sola utilización económica en el país, con prescindencia del lugar en el cual dichos servicios se ejecuten materialmente.

Sin embargo, debe notarse que desde mucho antes de la dación del innovador Decreto Legislativo mencionado, ya nuestra LIR contenía dos casos especiales de servicios que podríamos llamar **extraterritoriales** que estaban gravados por decisión legislativa. Nos referimos, de un lado, al caso previsto en el inciso c) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), que grava las rentas pagadas por el Sector Público Nacional a las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación del Perú o cargos oficiales; y, del otro, al que motiva el presente trabajo, previsto en el inciso b) del mismo artículo, que considera de fuente peruana a las “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”.

El supuesto que grava las rentas obtenidas por funcionarios del Estado en su labor de representación oficial puede encontrar cierta explicación en la suerte de extensión de la jurisdicción peruana a las embajadas o consulados en

¹ En los regímenes fiscales territoriales.

² Como el lugar de utilización económica del servicio o el lugar de pago.

³ Texto vigente aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁴ Publicado con fecha 23 de diciembre de 2003.

donde tales personas ejerzan sus labores. En esa medida, a efectos prácticos, la extensión de la fuente a dicho supuesto no parece generar una disrupción en el principio del **territorio**. Generalmente, además, tales funcionarios no están sujetos a imposición en los países que los acogen para labores oficiales, de manera que los supuestos de doble imposición parecen lejanos⁵.

Sin embargo, distinta es la situación que pretendemos analizar aquí, en donde se amplía la regla de fuente para gravar las actuaciones realizadas en el extranjero por los directores, miembros de consejos u órganos administrativos de empresas domiciliadas en el Perú, sin considerar que el principio de territorialidad de otros países generará nocivos efectos de doble tributación difíciles de remediar, los que también se presentarán para los sujetos domiciliados en nuestro país que ejerzan similares cargos.

El presente artículo quiere evaluar la naturaleza, origen, justificación y alcances de la regla de fuente que contiene el inciso b) del artículo 10 de la LIR; y, plantear y discutir los distintos problemas prácticos que reviste. Finalmente, proponemos un análisis crítico de dicha disposición, a efectos de sugerir variaciones en su contenido que mitiguen los problemas detectados.

2. NATURALEZA DE REGLA ESPECIAL DE FUENTE

Por su ubicación dentro del articulado, el inciso b) del artículo 10 contempla una regla de fuente especial. Ello implica que la misma se aplica sin perjuicio de los supuestos generales de rentas de fuente peruana que contempla nuestra LIR, los cuales se encuentran recogidos en su artículo 9.

El Perú, como muchos países latinoamericanos y, en general, los pertenecientes a las economías en desarrollo, reconocen y protegen de manera mucho más intensa a la fuente como criterio de vinculación con el fin de someter a imposición las ganancias o réditos obtenidos por no residentes y que puedan entenderse causados en su jurisdicción.

⁵ Así, por ejemplo, nuestro inciso e) del artículo 19 de la LIR exonera del impuesto hasta el 31 de diciembre de 2023 a “las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan”.

Al respecto, el artículo 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas establece que el agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con determinadas excepciones atinentes esencialmente a las actividades privadas.

Dentro de este marco, el artículo 9 contempla al típico criterio de territorialidad o de lugar de ejecución de la actividad para vincular a las rentas provenientes de la prestación de servicios, ya sean personales o empresariales. Así, los incisos e) y f) establecen que son de fuente peruana las rentas “originadas en actividades civiles, comerciales, o de cualquier índole que se lleven a cabo en territorio nacional”, y las “originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional”.

Entonces, hasta la dación del Decreto Legislativo N° 945, la regla general (artículo 9) era que el lugar físico de ejecución era el criterio rector de fuente para las rentas por servicios.

Y, la excepción (artículo 10), extendía el criterio de fuente para las actuaciones en el exterior de los directores o miembros de consejos u órganos administrativos de empresas domiciliadas, respecto de las rentas que éstas les pagasen⁶.

Así, esta regla prescinde del territorio nacional como lugar de realización de la actividad, creando un vínculo particular con el Perú para la generación del rédito de fuente peruana: el domicilio de la empresa que paga o abona la renta por el servicio personal realizado.

Pues bien, lo primero que debe tomarse en cuenta es que, siendo una regla especial que extiende el supuesto de afectación con el Impuesto a la Renta a ampliar la fuente peruana a actividades desarrolladas en el exterior, la misma opera en las estrictas circunstancias en que la misma esta descrita, razón por la cual la interpretación que se haga de la misma no debe ser extensiva.

El principio de aplicación estricta y no extensiva de una regla fiscal que extiende el hecho gravado y por ello restringe derechos, ha sido consagrado por la Corte Suprema a través de la Sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 4392-2013⁷.

⁶ Cabe anotar que el Decreto Legislativo N° 945 modificó la regla bajo análisis para incluir a las dietas y a los directores dentro de su aspecto objetivo. El texto anterior, previsto en el inciso c) del artículo 10 de la LIR, señalaba que eran de fuente peruana “Los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior” [Énfasis agregado]. No obstante, la redacción, era un entendimiento pacífico de los intérpretes que tal disposición ya incluía a los pagos al directorio, cualquiera fuera su denominación.

⁷ Y en donde señaló como precedente vinculante que “No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para las normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Teniendo ello en cuenta, la regla especial prevista para los directores y otros integrantes de órganos de administración que actúan en el exterior no hace inaplicable a la regla general del artículo 9, prevista para cuando aquellos realicen sus labores en el territorio nacional. En estos casos, no cabría una interpretación según la cual solo el inciso b) del artículo 10 regula la regla de fuente para dichos funcionarios o ejecutivos, de manera tal que las reglas generales del 9 se hacen inoperantes cuando los servicios son prestados en territorio nacional.

En este último caso, más bien, los directores, miembros de consejos u órganos administrativos, generarán renta de fuente nacional por el nexo territorial. Por ello, se concluye que la regla especial del artículo 10 solo extiende la hipótesis y no la cercena, siendo l. general del lugar de ejecución plenamente aplicable a tales funcionarios o trabajadores. Ello genera lo que consideramos una primera distorsión: una misma actividad se sujeta a dos reglas de fuente diferentes. Veamos el siguiente ejemplo:

Un director no domiciliado de una sociedad domiciliada viene al Perú a actuar en las sesiones correspondientes. Las rentas que dicho funcionario perciba serán de fuente peruana por aplicación del literal f) del artículo 9 de la LIR, pues se trata de trabajo personal realizado en el país. El hecho que el pago provenga de una sociedad domiciliada es irrelevante para localizar la fuente. Pero luego, ese mismo director cruza la frontera a la semana siguiente y participa en el directorio desde el país limítrofe a través de teleconferencia. Esa misma actividad del funcionario, que no ha variado en lo absoluto, salvo en la forma en la que transmite su parecer y voto en las sesiones, sigue siendo de fuente peruana, pero por otro criterio de vinculación: la sociedad pagadora domicilia en el Perú. ¿Se justifica que la misma prestación de servicios pueda someterse a dos reglas de fuente distintas —lugar de ejecución del servicio o domicilio de la empresa que le realiza el pago—, tan solo por la distinta ubicación geográfica del funcionario?

Creemos que, en todo caso, una mejor fórmula legislativa habría sido vincular la fuente al lugar de domicilio de la empresa pagadora de los servicios, sin mencionar —al resultar innecesario— el lugar de realización de la actividad (que **actúen en el exterior**). De este modo, habrá un único y uniforme vínculo de sujeción. En el ejemplo propuesto, el director no domiciliado obtendría rentas de fuente peruana por sesionar para una empresa domiciliada y ser pagado

(...) y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario”.

por esta, sin importar donde actúe y en base a una única regla de fuente. Sin importar de qué lado de la frontera esté. Sería similar al caso de la asistencia técnica, atada por un solo criterio de vinculación con el Perú: su utilización económica en nuestro país, sin importar el lugar en que la actividad se desarrolló.

3. ORIGEN Y JUSTIFICACIÓN DE ESTA REGLA

La regla fue originalmente prevista en inciso e) del artículo 11 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Supremo N° 287-68-HC, el cual aprobó el primer texto integral del Impuesto sobre la Renta bajo un sistema global y ya no cedular. El referido artículo señalaba que también se consideraban como renta de fuente peruana los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas o constituidas en el país, abonen a miembros de sus directorios, consejos u órganos administrativos, que actúen en el exterior.

A decir de Lozano, no se cuenta con una exposición de motivos que explique por qué el legislador peruano buscó regular en específico la situación descrita (2008, p. 140). Agrega el citado autor que "(...) los antecedentes del inciso e) del artículo 11 del Decreto Supremo N° 287-68-HC se encuentran en la legislación argentina del Impuesto a la Renta entonces vigente (Ley del Impuesto a los Réditos), que fue utilizada como modelo de la legislación del Impuesto a la Renta nacional" (2008, p.141).

La Ley del Impuesto a los Réditos, a tenor de lo dicho por el profesor Jorge Enrique Reig, contemplaba como supuestos gravados de fuente argentina, además de los servicios personales ejecutados en su territorio, a determinadas prestaciones de servicios ejecutadas en el exterior, tales como la de los miembros de directorios, consejos u otros órganos directivos, o los servicios de asesoramiento técnico, pues en tales casos si bien a actividad se ejecuta en el exterior, se le vincula con la empresa o actividad económica que se beneficia con ella (citado en Lozano, 2008, p. 141).

Tal disposición tenía como objeto someter a imposición las rentas de los no residentes, no generar un tipo especial de renta de fuente argentina para los sujetos residentes. La norma se crea entonces para las prestaciones que aquellos órganos de administración lleven a cabo en el exterior, pues para las que se lleven a cabo en el país aplicaría el criterio de fuente por el lugar de desarrollo de la actividad (Reig, citado en Lozano, 2008, p. 141).

Ahora bien, cabe preguntarse, a la luz de dicho antecedente, ¿por qué se amplía la regla de fuente para estos servicios? ¿Tiene que ver con el tipo de actividad o más bien con la condición de los beneficiarios?

Según se ha expresado, la regla del inciso b) del artículo 10 trastoca el concepto de fuente territorial para los servicios personales, extendiendo el vínculo para las actividades llevadas a cabo fuera del Perú en tanto el pago provenga de una empresa domiciliada.

Al respecto, el profesor Medrano afirma que esta extensión del criterio de fuente apunta a una simple decisión legislativa, no teniendo fundamento en la naturaleza de las actividades desarrolladas. Así, señala con referencia al texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2003:

Si una sociedad anónima constituida en el Perú cuenta entre sus directores con una persona domiciliada en el extranjero que concurre a las sesiones del directorio que se llevan a cabo en el exterior, las dietas y participaciones que ese director perciba por su trabajo constituyen, en rigor, rentas de fuente extranjera, de manera que no estaría obligado, en principio a tributar en el Perú. Con seguridad el Fisco extranjero (el del domicilio) le exigirá el impuesto por las retribuciones recibidas de la empresa peruana. Sin embargo, en este caso específico a pesar que la renta, de acuerdo con la circunstancia concreta, tiene su fuente ubicada claramente en el extranjero, la ley la considera de fuente peruana, lo cual obliga a la sociedad domiciliada a retener el tributo por los pagos hechos a su director. **En este caso la fuente se ha establecido por mandato legislativo y no por la naturaleza de las cosas** (1991, p. 41) [Énfasis agregado].

La cita plasmada también refleja de manera indirecta lo que el legislador ha buscado gravar. Ciertamente, como ocurrió en Argentina, la disposición peruana no fue dada para que los directores, consejeros o demás personas comprendidas, domiciliadas en nuestro país, generen renta de fuente peruana en la eventualidad de que lleven a cabo actuaciones esporádicas fuera de nuestro territorio. Tal propósito era innecesario puesto que, como domiciliados, tales personas se encuentran sujetos a imposición en el Perú sobre sus rentas de fuente mundial.

Entonces, la norma tuvo como propósito más bien alcanzar con el impuesto rentas que, por su naturaleza estaban inafectas: las rentas personales obtenidas por sujetos no domiciliados por servicios prestados en el exterior.

¿Por qué era deseable alcanzar dicho tipo de rentas, apartándose del criterio de locación física de los servicios?

Al respecto, Lozano señala como fundamento el siguiente:

Los integrantes de los órganos administrativos se diferencian de los demás empleados de una empresa, en que, por la naturaleza de su nombramiento, muy bien podrían obtener sus rentas, sin cumplir un trabajo efectivo dentro de

la empresa. Por ejemplo, los directores podrían obtener dietas considerables, por el hecho de participar una o dos veces al mes en sesiones del Directorio o, inclusive, en ninguna. Es evidente que las rentas de este tipo de contribuyentes, si bien son calificadas como del trabajo, no necesariamente se vinculan a la realización de una actividad efectiva, que constituye el criterio de vinculación para tal tipo de rentas. El ser integrante de un órgano de administración implica en muchas ocasiones un simple nombramiento, más que la obligación de realizar determinadas tareas (2008, p. 145).

Como se observa, una primera posición partiría por reconocer que las actividades propias de estos funcionarios no alcanzarían un grado de materialidad suficiente como para justificar como fuente al lugar en que aquellas se realicen. En efecto, podría pensarse que la presencia física –en una sesión de directorio, por ejemplo– puede ser exigua o demandar muy poco tiempo o esfuerzo en comparación con el valor que el director pudiera añadir a la sociedad administrada y, desde luego, con relación a la compensación que pudiera recibir. Por ello se afirma que el criterio de situación física de la actividad no parecería ser determinante para ubicar allí la fuente generadora.

Otra posición indica Lazarte cuando señala que:

(...) el inciso b) del artículo 10 de la LIR, que atiende a un criterio de fuente pagadora se crea precisamente de esta manera para considerar renta de fuente peruana a la dieta percibida por el director localizado fuera de Perú, pero que cuya actividad, pese a la lejanía física de su empresa y ante la ausencia de tecnología que permitiera una proximidad, igualmente se presupone tendrá efectos en la entidad domiciliada en Perú que bajo esta presunción le paga la dieta, es decir bajo la presunción de una actividad que pertenece al extranjero pero con efectos en Perú (2008, p. 104).

Entonces, la trascendencia de la labor desarrollada, que traspasa las fronteras físicas para generar efectos en la sociedad o empresa sobre la cual se toman las decisiones, justificaría virar la fuente del lugar de ejecución del servicio al lugar en donde reside la entidad administrada.

Al respecto, creemos que efectivamente ambas razones, la relatividad de la actividad material en un territorio determinado y la trascendencia del órgano de administración hacia el país de residencia de la sociedad administrada, pueden pensarse como justificantes para generar una regla de fuente especial en este caso.

Empero, consideramos que una razón adicional que explica esta regla fue la preocupación que tuvo el legislador de que importantes retribuciones que obtienen los más altos cargos de administración de personas jurídicas domi-

ciliadas puedan dejar de estar gravadas en razón a la facilidad para elegir el lugar de actuación del órgano.

Así, téngase en cuenta que inicialmente, las sesiones de estos órganos – claro ejemplo del directorio– eran necesariamente presenciales, generalmente en el domicilio de la sociedad. El avance de la tecnología fue haciendo posible que las sesiones ya no tengan que realizarse de esa forma (esto ya hace más de cuatro décadas atrás, cuando se creó la regla), lo que hacía vislumbrar que las remuneraciones pagadas a los administradores generarían importantes deducciones en el Perú sin contrapeso recaudatorio en el impuesto personal del funcionario.

Para mitigar ese efecto, se amplió la fuente, a efectos de que las actuaciones desde el exterior también se encuentren gravadas. La regla tiene entonces también una finalidad antielusiva.

Lo que es claro entonces es que esta regla buscó atraer las rentas de los órganos de administración no domiciliados que, de otra forma, habrían evitado estar sujetas al impuesto. Su aplicación a sujetos domiciliados que puedan eventualmente desempeñar sus cargos en el exterior más bien es un efecto no querido, como veremos en el apartado siguiente.

4. ALCANCES: SUJETOS Y RENTAS COMPRENDIDAS

La disposición considera renta de fuente peruana a las dietas, sueldos o cualquier tipo de remuneración que las empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el extranjero. ¿A quiénes afecta esta extensión de la fuente? Evaluaremos sus aspectos subjetivos y objetivos.

4.1 Aspecto subjetivo

La disposición afecta las rentas obtenidas por los directores, miembros de consejos u órganos administrativos de **empresas** domiciliadas. Entonces, el receptor del beneficio tiene que ser un director, miembro de consejo u órgano administrativo y el pagador una empresa domiciliada en el Perú.

Empecemos por lo segundo (que nos ayudará a delimitar a los sujetos receptores del beneficio). ¿Qué debemos entender por empresa domiciliada?

El concepto empresa implica la conjunción de capital y trabajo con la finalidad de obtener un lucro o provecho económico. La empresa despliega recursos (personal, capital, bienes intermedios e insumos), con la finalidad de participar en el mercado y obtener beneficios. A decir de Cabanellas:

[es la] organización de personal, capital y trabajo, con una finalidad lucrativa, ya sea de carácter privado, en que persigue la obtención de un lucro para los socios o los accionistas; o de carácter público, en que se propone realizar un servicio público o cumplir otra finalidad beneficiosa para el interés general (...). Organización lucrativa de personal (empresario o dirección, socios industriales o trabajadores), capital (dinero, propiedades, máquinas y herramientas, mobiliario, etc.) y trabajo (actividad organizadora, directiva, investigadora, publicitaria, técnica y de ejecución material), con una unidad de nombre, permanencia en actividad y finalidad definida (2006, p. 176).

El concepto de empresa debe ser abordado atendiendo a su finalidad económica. Las empresas pueden adaptarse a diversas formas jurídicas para desarrollar su cometido, desde las societarias, hasta las que no generan personalidad jurídica distinta al emprendedor o propietario de los medios de producción (empresa unipersonal).

En nuestro concepto, para aplicar la disposición citada, no es posible asimilar el concepto de empresa al de cualquier persona jurídica considerada como tal por la LIR. Solo calificarán aquellas formas jurídicas societarias que efectivamente sean compatibles con el desarrollo de un emprendimiento empresarial. Esto es, aquellas que hagan especulación mercantil y tengan ánimo de lucro.

Desde luego, y, además, las personas jurídicas que quedan comprendidas en la disposición como empresas, son aquellas que tienen los consejos u órganos de administración a los que se refiere la disposición.

Por ende, en nuestra opinión, los pagos que entidades jurídicas sin finalidad empresarial puedan realizar a sus administradores no están previstos en el literal b) del artículo 10. Entre ellas, encontramos a las personas jurídicas sin fines lucrativos que regula nuestro Código Civil, como las asociaciones y fundaciones.

Es importante mencionar que la LIR alude al término empresa en diversas partes de su articulado. Pero solo contempla una definición en una única ocasión, para efectos de lo dispuesto en el penúltimo párrafo de su artículo 3, que, sobre la base de la teoría del flujo de riqueza, dispone que “en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinada conforme a la legislación vigente”.

Para tal fin el inciso g) del artículo 1 del Reglamento define a empresa como “toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial”.

Con base a dicha definición reglamentaria, las personas jurídicas sin finalidad lucrativa serían **empresas**, pues sus rentas son de la tercera categoría.

Nosotros consideramos que tal concepto no puede aplicarse para otros apartados de la LIR distintos para el cual fue dado: definir los ingresos gravados bajo la teoría del flujo de riqueza⁸. La LIR no ha previsto una definición de empresas en general, para todo su articulado, como sí ocurre, por ejemplo, con la definición de **enajenación** que prevé su artículo 5⁹ o con la definición de **persona jurídica** prevista en su artículo 14¹⁰. Entonces, el concepto de empresa al que alude el artículo 10 en su literal b) carece de definición en la propia LIR y, por ende, debe interpretarse en base a lo que respecto de él se entienda en el lenguaje común.

En cuanto a los sujetos, la norma califica como rentas de fuente peruana a las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que las empresas domiciliadas paguen a sus directores, miembros de consejos u órganos administrativos.

Con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 945, no se incluía a los directores de forma expresa; sin embargo, era el entendimiento general que, en definitiva, ellos estaban considerados en la disposición. Precisamente, y según se ha señalado, la norma habría tenido como propósito principal capturar las rentas de tales funcionarios, pues muchas sociedades domiciliadas, sobre todo las pertenecientes a grupos multinacionales, pueden o suelen designar a funcionarios con residencia en el exterior para que desempeñen el cargo de director.

No obstante, como la norma aludía solo a los sueldos y remuneraciones de los miembros de consejos u órganos administrativos, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945 justifica la modificación para que se consideren de forma expresa a las dietas “con el objeto de deslindar cualquier opinión contraria que parta de identificar a las remuneraciones que en el citado inciso se citan con las remuneraciones que son renta de quinta categoría”.

La norma entonces alude a los directores de sociedades anónimas como el primer grupo de funcionarios sujetos a esta regla de **atracción** en la fuente productora. Parece no tener complejidad la definición del cargo. El artículo 153

⁸ Bajo otra posición, Lozano, 2008, pp. 144-145.

⁹ “Artículo 5.- Para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

¹⁰ “Artículo 14.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16 de esta ley. Para los efectos de esta Ley, se consideran personas jurídicas a las siguientes (...)”

de la Ley General de Sociedades señala que: “El directorio es órgano colegiado elegido por la junta general. Cuando una o más clases de acciones tengan derecho a elegir un determinado número de directores, la elección de dichos directores se hará en junta especial”.

Señala Martínez que:

el directorio es un órgano colegiado elegido por la junta general de accionistas, que se encarga de formar su voluntad en cuanto a política empresarial se refiere. Este órgano al ser colegiado debe estar integrado necesariamente por una pluralidad de miembros que le permitan deliberar, de ahí que el número de directores no pueda ser menor a tres (2013, p. E1-E2).

Enrique Elías señala que nuestra Ley General de Sociedades, “al definir al directorio, adhiere a la teoría del órgano: el directorio es el órgano de gestión y representación de la sociedad anónima” (1999, p. 379).

Luego, la norma menciona a los miembros de consejos u órganos administrativos. Evidentemente acá reside una primera dificultad interpretativa de la norma analizada. En efecto, ¿a qué otros miembros de consejos pueden estarse refiriendo? ¿A qué otros órganos de administración, además de los directores? La alusión a los miembros de consejos de administración de empresas domiciliadas era fácil de identificar cuando los directores no estaban mencionados; claramente se aludía al directorio.

Pero desde la inclusión expresa de los directores como sujetos comprendidos en la disposición, la mención adicional a los miembros de consejos lleva al esfuerzo de identificar un órgano colegiado distinto al cual pueda resultar aplicable la regla. Podría pensarse en órganos colegiados de administración de otras entidades domiciliadas como los consejos directivos de las asociaciones civiles. Pero, según se ha expresado, ello queda descartado puesto que, en nuestro criterio, la norma bajo análisis no comprende a las entidades sin fines de lucro y, por ende, a sus órganos administrativos.

En este sentido, si atendemos al momento en que entró en vigor esta regla de fuente (1968), debe considerarse que la Ley de Sociedades Mercantiles, Ley N° 16123, fue promulgada en el año 1966 y ella contemplaba, como uno de los órganos de las sociedades anónimas, al comité de vigilancia.

Este órgano también fue recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Sociedades aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-JUS. Este era un órgano facultativo, encargado de ciertas labores de supervisión sobre la gerencia y el directorio, en protección de los accionistas minoritarios. En tal

sentido, con la existencia de dicho órgano, también colegiado¹¹, podía entenderse entonces la mención general que hacía el entonces inciso c) del artículo 10 a los miembros de consejos en general, pues no solo los directores estaban comprendidos por la referencia.

Derogado el consejo de vigilancia en la actual Ley General de Sociedades, y mencionados en forma expresa los directores, la norma ha pasado a tener efectos limitados en cuanto a la comprensión de otros miembros de consejos. No obstante, existen casos en los cuales determinadas organizaciones empresariales cuentan con órganos colegiados que tienen labores ejecutivas o de asesoramiento en los cuales la disposición puede resultar aplicable.

Piénsese en diversas sociedades que pueden contar con consejos consultivos o comités ejecutivos, incluso de rango estatutario, que se incorporan como verdaderos órganos de administración. Por ejemplo, en algunas sociedades comerciales de responsabilidad limitada, que por ley no pueden tener directorio, ha habido ejemplos de crearse estatutariamente un órgano colegiado de administración, en paralelo a la gerencia, por las necesidades propias de control y operación requeridas por los accionistas.

Finalmente, la referencia a los órganos de administración, deja una puerta abierta para la discusión: ¿es que acaso la regla especial de fuente también puede ser aplicada a órganos de administración ejecutivos como la gerencia general o las gerencias? ¿El trabajo dependiente también resulta **atraído** por la disposición?

Creemos que en esto radica el principal problema de la disposición, pues entran en colisión la interpretación literal de su texto con la finalidad de su dación. Como hemos señalado, creemos que esta regla especial de fuente fue dada para atraer las rentas de sujetos no domiciliados, integrantes de directorios u órganos semejantes.

Empero, el texto hace una mención general a los órganos de administración, no teniendo razonable basamento en la LIR la posición que afirma que solo comprendería a órganos de naturaleza colegiada. En efecto, sin dejar de reconocer que la redacción de la norma genera ambigüedad, la disyunción o (u) revela en nuestro concepto que las rentas pagadas a los miembros de consejos o a los órganos administrativos están incluidas en la disposición.

Dentro de esta lógica, la gerencia es claramente un órgano de administración de la sociedad, con lo cual quedaría comprendida en la disposición. Así, Elías señala lo siguiente:

¹¹ También estaba compuesto por tres miembros.

[l]a administración de la sociedad anónima está confiada al directorio y a la gerencia. Mientras el primero se ocupa de delinear las políticas generales de administración, la gerencia realiza los actos de ejecución y gestión cotidiana de la sociedad. Así, mientras la labor del directorio se relaciona con la adopción de las decisiones políticas y administrativas más importantes, el trabajo de la gerencia se circunscribe a la ejecución de los actos que exige la correcta conducción de los negocios (1999, p. 442).

De igual manera opina Lozano (2008, p. 147), quien señala que “(...) si nos remitimos a la Ley General de Sociedades, vamos a encontrar que los órganos administrativos pueden ser colegiados, como el Directorio, o individuales, como la Gerencia (...)”. Agrega que “La alusión al término **sueños**, nos permite concluir que la norma no **solamente estaba pensada para integrantes de órganos colegiados, como podían ser los directorios u otros tipos de consejos de administración similares**” [Énfasis agregado].

Los gerentes de sociedades domiciliadas estarían entonces comprendidos en los alcances del inciso b) del artículo 10 de la LIR. Esta conclusión operaría no solo para el gerente general, sino para todas las gerencias de una sociedad en tanto órganos de administración de la misma¹².

El criterio interpretativo que señala que la disposición comprende a la gerencia ha sido de alguna manera respaldado por la jurisprudencia. Así mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8804-8-2016, de fecha 16 de setiembre de 2016, se dejó sin efecto un reparo de la administración tributaria que consideró como renta de fuente peruana la obtenida por el gerente financiero de una sociedad domiciliada, derivada del ejercicio de un poder especial que le fue otorgado por Junta General de Accionistas para que ejecute en el exterior actos destinados a la compra de otra sociedad.

La SUNAT señaló que, de un lado, la renta no era conceptualmente de fuente extranjera por desarrollarse la actividad en el exterior, pues no había norma en la LIR que señalara ello. Adicionalmente, indicó que el contribuyente tenía el cargo de gerente administrativo y que en ejercicio de dicho cargo llevó a cabo sus actuaciones fuera del Perú, con lo cual debía entenderse que la

¹² Según Julio Salas, “[e]l término **gerencia** en la ley debe entenderse como una expresión genérica que incluye a la gerencia general y a los gerentes. El primero es el representante, por naturaleza, de la sociedad; los gerentes están subordinados a él. No obstante, las funciones y las responsabilidades son distintas. Tanto el gerente general como los demás gerentes son nombrados por el directorio por un plazo indefinido, a menos que el estatuto disponga en contrario o que, al momento de su designación, señale un plazo determinado para el ejercicio del cargo” (2017, p. 107) [Énfasis agregado].

bonificación obtenida era de fuente peruana por la disposición contenida en el entonces vigente inciso c) del artículo 10 de la LIR (hoy inciso b).

El Tribunal Fiscal revocó el reparo de la Administración, indicando, de un lado, que el inciso c) del artículo 9 regula las rentas de fuente peruana, entre ellas las obtenidas por el trabajo personal o las actividades civiles, comerciales o de cualquier otra índole que se realicen en territorio nacional. En contrario sensu, afirmó que debe entenderse que las rentas originadas en el trabajo personal o en actividades civiles o comerciales llevadas a cabo en el exterior son rentas de fuente extranjera. La excepción es la prevista en el inciso bajo análisis, pero que se consideró inaplicable, porque si bien el funcionario era gerente administrativo, se demostró que las actuaciones realizadas en el exterior no se efectuaron en virtud de su cargo, sino en atención a un mandato específico otorgado por la junta de accionistas¹³.

Entonces, jurisprudencialmente también se ha aceptado que el inciso b) del artículo 10 es aplicable no solo para los directores u otros consejos de administración, sino también para los gerentes. Indirectamente también, se concluye que la norma también define la fuente para los sujetos domiciliados.

4.2 Aspecto objetivo

Las rentas consideradas de fuente peruana por la disposición son las **dietas**, sueldos y cualquier tipo de **remuneración** que las empresas domiciliadas paguen a los miembros de sus consejos u órganos de administración. Esto es,

¹³ Señaló la Sala lo siguiente: “Que ahora bien, es pertinente señalar en relación con inciso c del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta (vigente durante el período acotado) que en dicho caso el legislador eligió como criterio de vinculación el lugar de desarrollo de la actividad, por lo tanto se considerarían rentas de fuente peruana, las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier otra índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional; y en contrario sensu, se entendería que las rentas originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole que se desarrollasen fuera del país, calificarían como rentas de fuente extranjera.

Que la mencionada regla tiene una excepción, que es aquella prevista en el inciso c del artículo 10 de la referida ley, según la cual se considerarían rentas de fuente peruana, los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país pagasen o abonasen a miembros de sus consejos u órganos administrativos que actuasen en el exterior.

Que, por lo tanto, dado que se ha establecido en las actuaciones realizadas por el recurrente en el exterior en favor de (...) no se efectuaron en virtud de su cargo de gerente en dicha empresa, sino en atención a un mandato específico otorgado por la junta de directorio, no corresponde aplicar el supuesto excepcional contenido en el inciso c del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta”.

se comprende a todos los tipos de compensaciones económicas que se paguen a los citados funcionarios en razón a su participación como órganos de administración de la empresa domiciliada.

El concepto, como se ve, es muy amplio, pues además de las dietas y sueldos de alude a **cualquier tipo** de remuneración. Ya sabemos que el legislador tributario no ha sido riguroso cuando ha usado el término **remuneración** en la LIR, pues no ha pretendido aludir únicamente al salario o retribución por una prestación personal de servicios en relación de dependencia. Por ejemplo, el inciso m) del artículo 37 de la LIR contempla una limitación a la deducción de los gastos por la **remuneración** al directorio, equivalente al 6% de la utilidad comercial del ejercicio, evidenciando de esta forma que el concepto no es equiparado a la acepción que le da el derecho del trabajo. Entonces, cualquier retribución acordada por el ejercicio de alguno de los cargos comprendidos en el inciso b), sin importar su forma de entrega o cálculo (compensación en especie, opciones sobre acciones, porcentaje de utilidades o de éxito, etc.) estará comprendida.

Lo dicho, además, es relevante para determinar qué tipo de rentas están excluidas. Solo las que retribuyan las funciones realizadas por los consejos u órganos de administración podrán gravarse bajo dicha norma. Si además de dichos cargos, el beneficiario del ingreso realiza otras funciones y es compensado por estas, entonces, tal remuneración adicional no seguirá la regla especial sino la general, teniendo entonces su fuente en el lugar de ejecución de la actividad.

Por ejemplo, en la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 08804-8-2016, se analizó si la retribución entregada a una persona natural que tenía el cargo de gerente de administración y finanzas del recurrente por una labor distinta de negociación contractual, ejecutada en cumplimiento de un poder especial, debía considerarse renta de fuente peruana. El Tribunal rechazó el argumento del Fisco, quien pretendió aplicar la regla del artículo 10, pues constató que las labores realizadas en el extranjero, y por la cual se obtuvo la compensación, fueron ajenas al desempeño del cargo administrativo.

5. PROBLEMÁTICA DE LA REGLA Y SITUACIONES PRÁCTICAS

5.1 Aplicación a personas domiciliadas y uso del crédito por el impuesto pagado en el exterior

Según hemos señalado, la norma bajo análisis ubica la fuente productora en función al domicilio del pagador. Por ello, hace de fuente peruana las rentas

generadas en el extranjero por quienes desempeñen cargos como órganos de administración en empresas domiciliadas.

En principio, la norma fue dada para atraer las rentas obtenidas por sujetos no domiciliados. Pero como la regla especial de fuente no hace distinción, la misma resulta aplicable a sujetos domiciliados también, en la eventualidad que desempeñen tales cargos en el exterior.

Pues bien, el primer gran problema de la disposición es que imposibilita que los sujetos domiciliados que actúan en el exterior como órganos de administración de empresas peruanas, pueden usar como crédito contra el Impuesto a la Renta que deban pagar en nuestro país el eventual impuesto que hubieran tenido que asumir en el extranjero.

Ello, por cuanto el artículo 88 de la LIR solo permite que los impuestos a la renta pagados en el exterior por las rentas de **fuentes extranjera** gravadas por nuestra LIR sean acreditables¹⁴. Evidentemente, atendiendo al lugar de desarrollo de la actividad estas rentas serían de fuente extranjera para el Perú, pero la regla especial las convierte en ingresos de fuente nacional.

Ahora bien, es muy probable que las jurisdicciones en donde estén localizados los funcionarios consideren también de fuente nacional a las rentas obtenidas por las actividades y servicios personales ejecutados en su territorio. Si eso es así, y aun cuando la renta para el director, consejero u órgano administrativo sea pagada por una empresa peruana, las reglas de ese Estado considerarán que el sujeto debe tributar en él por el ingreso obtenido. Como no hay agente de retención (el pagador no es domiciliado en ese país), el funcionario o trabajador probablemente tenga que hacer su pago directamente al Fisco extranjero.

Pues bien, ese impuesto a la renta pagado en país extranjero sobre una renta considerada de fuente peruana no será acreditable contra el Impuesto

¹⁴ Artículo 88.- Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79, deducen 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. Lo previsto en este inciso no se aplica a los impuestos abonados por la distribución de dividendos o utilidades cuando a estos resulte aplicable lo dispuesto por el inciso f).

a la Renta a pagar en el Perú. Se generará así un efecto de doble tributación, sin remedio posible por parte de las reglas unilaterales que prevé nuestra LIR.

5.2 Aplicación a personas no domiciliadas y uso del crédito por el Impuesto pagado en el Perú

Pero el efecto de doble tributación para los directores y demás sujetos comprendidos en el literal b) del artículo 10 también afectará a los sujetos no domiciliados.

En efecto, en los casos en los que la renta sea pagada desde empresas peruanas a sus órganos administrativos no domiciliados, por la actuación de estos en el exterior, específicamente, en su país de residencia, es muy probable que la legislación de ese territorio considere que el ingreso obtenido tiene su fuente en el mismo, por ser el lugar de prestación del servicio. Siendo un ingreso con fuente en dicho país, el impuesto retenido desde el Perú muy probablemente no sería acreditable.

Similar situación se produciría si, por ejemplo, una persona natural domiciliada en el Perú es director de una empresa domiciliada en otro país con una regla de fuente igual a la prevista en nuestro artículo 10, literal b). Si dicho director sesiona desde el Perú, y el pago de la dieta que reciba desde el extranjero está sujeta a Impuesto a la Renta en el país del cual proviene, dicho Impuesto no sería crédito porque para nuestra LIR la renta es de fuente peruana.

Por ende, la regla en comentario genera nocivos efectos de doble tributación, los que solo podrían ser aliviados de mediar la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, incluyendo la Decisión N° 578 de la Comunidad Andina. Veamos.

5.3 Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación

Los Convenios bilaterales vigentes para Evitar la Doble Imposición¹⁵ (CDIs, en adelante), siguen el modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE – y en esa medida contienen una regla ad hoc para las rentas obtenidas por directores, consejeros y órganos similares.

La regla distributiva está plasmada en el artículo 16 de los respectivos tratados¹⁶ y, en general, la misma permite que las rentas obtenidas por un

¹⁵ Celebrados con Chile, Canadá, Brasil, México, Suiza, Corea y Portugal.

¹⁶ Citamos el CDI con Chile a manera de ejemplo. Los demás convenios tienen una artículo igual o similar:

residente de un Estado contratante como miembro de un directorio u órgano similar de una sociedad residente en el otro Estado contratante puedan someterse a imposición en este último Estado. Esto es, los convenios permiten que el país de residencia de la sociedad pagadora grave los honorarios y otras retribuciones abonadas a sus directores u miembros de órganos colegiados de administración. Esto es, se acepta que las jurisdicciones de tales sociedades puedan considerarse fuente de las precitadas rentas.

Como los citados convenios admiten la posibilidad de que el país de fuente grave las referidas rentas, y consagran una imposición compartida-pues el país de residencia mantiene su derecho a gravar las rentas de fuente mundial-, la doble imposición se mitigará por efecto del crédito, al permitirse descontar los Impuestos pagados en el otro Estado respecto del tributo que deba abonarse en el país de la residencia. Como el crédito tendrá fuente convencional —su origen es el tratado—, no estará sujeto a las restricciones previstas por las disposiciones legales internas, tal como aquella que contiene nuestro artículo 88 al exigir que el impuesto a la renta susceptible de ser acreditado grave rentas consideradas de fuente extranjera por la LIR.

Ahora bien, destáquese que artículo 16 de los CDIs es aplicable a las rentas, honorarios y similares obtenidos por un residente como miembro de un directorio o de un órgano similar. Algunos Convenios aluden a consejos de administración o de vigilancia. Entonces, claramente, estas reglas distributivas no pueden aplicarse a cualquier órgano de administración, como podría ser la gerencia. Solo aplica a los órganos colegiados que tengan una naturaleza asimilable a la del directorio.

Por tanto, para otros órganos administrativos no colegiados que resulten gravados en el Perú por aplicación del literal b) del artículo 10, como la gerencia, la doble tributación tendría que encontrar alivio en las reglas previstas para la prestación de servicios personales dependientes, comprendidas en el artículo 15 de los CDIs. Estas reglas suelen ser más complejas y atribuyen la potestad tributaria en forma exclusiva al país de residencia del trabajador, salvo que el empleo se realice en el otro Estado contratante (el país de fuente), en cuyo caso este tendrá derecho también a gravar la renta.

“Artículo 16.- Participaciones de consejeros

Los honorarios de directores y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un directorio o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de este otro Estado”.

No obstante, el Estado donde se realice el empleo no podrá gravar la renta si se cumplen tres condiciones: (i) la remuneración no es pagada por un residente de dicho Estado, (ii) la remuneración no es soportada por un establecimiento permanente o base fija ubicada en ese otro Estado o (iii) el trabajador no permanece en el Estado de fuente por un período o períodos que excedan en conjunto 183 días en un período de 12 meses.

En cualquier caso, el Impuesto pagado en el país de fuente podrá ser acreditado en el de residencia, sin las limitaciones propias de la legislación interna.

5.4 Decisión N° 578 de la Comunidad Andina

Esta Decisión constituye la norma supranacional de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. A diferencia de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, que siguen el modelo de la OCDE, la Decisión privilegia como regla la tributación exclusiva en el país de la fuente, con el beneficio de exoneración fiscal de la renta en el país de domicilio del perceptor.

En este sentido, la Decisión carece de una regla especial para las rentas de directores o miembros de órganos colegiados similares. Ante ello, cabe aplicar lo dispuesto en su artículo 13, referido a las rentas por servicios personales. El mismo establece lo siguiente:

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales. Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficio y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados (...).

Como la Decisión privilegia la tributación exclusiva en el país en donde se ejecuta el servicio personal, entonces claramente dicha norma haría inoperante la regla de extensión de fuente prevista por nuestro artículo 10. En efecto, si los directores, integrantes o miembros de los órganos de administración están domiciliados en los países que integran la Comunidad Andina, y ejecutan la actividad en cualquiera de esos países-con excepción del Perú, claro está-, entonces la potestad tributaria será exclusiva en el país en donde se ejecuta el servicio, debiendo cualquier otro Estado miembro considerarla exonerada, haciendo inaplicable la legislación interna que pretenda afectarla.

5.5 Aplicación de la regla especial a personas jurídicas

Como se sabe, de acuerdo a nuestra Ley General de Sociedades, es posible que una persona jurídica sea nombrada gerente general de una sociedad. Así, el artículo 193 de la citada Ley señala que “cuando se designe gerente a una persona jurídica ésta debe nombrar a una persona natural que la represente al efecto, la que estará sujeta a las responsabilidades señaladas en este Capítulo, sin perjuicio de las que correspondan a los directores y gerentes de la entidad gerente y a ésta”.

La posibilidad de que una persona jurídica sea gerente de otra es de antigua data. Como señala Oswaldo Hundskopf, dicha posibilidad fue establecida en la Ley de Sociedades Mercantiles de 1966, y el texto se mantuvo en el Texto Único Concordado N° 003-85-JUS del 13 de mayo de 1985 (2013, p. 391).

El autor agrega, citando a Ulises Montoya Manfredi, que:

la incorporación de esta posibilidad en el marco legal societario abrió la opción de que sociedades experimentadas en actividades de administración y dirección de negocios puedan prestar servicios a otras, rodeándose de las seguridades necesarias para que la responsabilidad en que pudieran incurrir no sea burlada haciéndola extensiva a la que correspondan a otros eventuales responsables.

En efecto, el tiempo le dio la razón al recordado jurista, pues a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 16123, diversos grupos de empresas designaron a una persona jurídica con el objeto de que se desempeñe como gerente general, prestándole asimismo a las empresas de grupo todos los servicios administrativos que normalmente requieren, como son: la gestión gerencial, las ventas, servicios contables, asesoría legal, finanzas, relaciones industriales, abastecimientos, asistencia técnica, etc., reuniendo en la persona jurídica, gerente general, un equipo de ejecutivos y profesionales de primera categoría muy difícil de conseguir individualmente por cada empresa de grupo (citado en Hundskopf, 2013, p. 392).

Pues bien, si se contrata con una persona jurídica para que, desde el exterior, preste servicios de gerencia general a una persona jurídica domiciliada en el país, bajo un contrato de locación de servicios, legalmente la referida empresa locadora tendrá la calidad de órgano de administración de la persona jurídica domiciliada.

Si bien designará, por mandato legal, una persona natural que la represente y asuma las responsabilidades propias de la gerencia, la calidad de gerente corresponderá a la entidad moral no domiciliada. Siendo ella la gerente gene-

ral, ¿los pagos que se le realicen calificarán como renta de fuente peruana de conformidad con el inciso b) del artículo 10 de la LIR?

Notemos la importancia del asunto, pues a falta de dicha norma, los referidos servicios de índole corporativo que prestaría dicha empresa desde el exterior, estarían fuera del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Como hemos agregado anteriormente, la norma bajo análisis tiene elementos subjetivos y objetivos. Bajo el entendido que la misma comprende como órgano administrativo a la gerencia, no cabría sino concluir que un gerente persona jurídica que actúa en el exterior ejerciendo tales funciones cumple con el aspecto subjetivo.

Ahora bien, atendiendo al tipo de rentas que están comprendidas en la disposición, cabría realizar un análisis adicional. ¿Se cumple lo que hemos venido a llamar el aspecto objetivo?

Como se ha visto, la norma comprende a las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración. ¿Los pagos efectuados a una persona jurídica no domiciliada por un contrato de locación de servicios entran dentro del concepto remuneración?

Como se ha señalado, el legislador tributario al momento de usar el aludido término, ha carecido del rigor técnico necesario, pues no ha aludido a su acepción laboral. Pero también debe admitirse que siempre se ha referido, con tal expresión, a retribuciones por servicios personales, nunca a pagos empresariales. Ello queda claro de disposiciones como los incisos m)¹⁷, n)¹⁸ y ñ)¹⁹ de su artículo 37 la LIR. De los tres supuestos mencionados, en estricto solo el primero alude a retribuciones por servicios independientes, pero siempre a favor de personas naturales: los directores de sociedades anónimas.

¹⁷ “m) Las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta. El importe abonado en exceso a la deducción que autoriza este inciso, constituirá renta gravada para el director que lo perciba”.

¹⁸ “n) Las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado (...)”

¹⁹ “ñ) Las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado (...)”

Dentro de este orden de ideas, creemos que es válido sostener que el inciso b) del artículo 10, cuando alude a **cualquier tipo de remuneración**, comprende únicamente a las rentas pagadas a personas físicas. Las retribuciones a favor de personas jurídicas se encuentran fuera de los alcances de la disposición.

Según se ha indicado, estamos ante una regla especial que amplía el criterio de fuente y con ello la afectación de determinadas operaciones o ingresos para sujetos no domiciliados. Siendo entonces una norma que restringe derechos, la misma debe ser interpretada en sus propios términos de manera estricta, jamás de manera extensiva.

Por ello, y atendiendo además a las particularidades de esta disposición y a los hechos económicos ella habría pretendido gravar, no cabría en nuestra opinión extender sus alcances —aún más— para conceptos distintos a las remuneraciones entregadas a personas naturales por el ejercicio de estas funciones administrativas en el exterior.

6. A MANERA DE CONCLUSIÓN: NECESIDAD DE REFORMA

La norma que nos hemos permitido analizar genera una distorsión al modificar la fuente generadora de la renta para determinados servicios personales. Rentas que tienen claramente su fuente en el exterior se consideran de fuente nacional por mandato del legislador. Ello genera los aludidos problemas de doble tributación, estando ante un conflicto fuente - fuente que solo será remediado cuando los administradores sean residentes de algún con el cual el Perú haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición.

Desde nuestra perspectiva, la norma presenta defectos en su estructura que ameritarían su revisión en los siguientes aspectos:

- i. Su aplicación objetiva genera que la misma defina la fuente para sujetos domiciliados y no domiciliados, pues la disposición no hace distinción. Ello genera como efecto no querido que funcionarios peruanos que se desplacen al exterior para realizar algunas tareas mantengan la fuente en el Perú. En tales casos, mantener la renta como de fuente peruana es intrascendente para los intereses del Fisco, puesto que dichos sujetos están obligados a tributar en nuestro país por sus rentas de fuente mundial. Pero tiene como efecto nocivo que el impuesto que eventualmente paguen en el extranjero no pueda utilizarse como crédito en nuestro país.
- ii. La regla se diseñó pensando en atraer las rentas de los funcionarios no domiciliados y por ello debió limitar sus efectos para dichos casos.

- iii. Sitúa la fuente en el lugar de domicilio de la empresa que paga la dieta, sueldo o cualquier forma de remuneración, **solo** cuando el servicio es prestado en el exterior. Cuando el servicio es prestado en el Perú, la regla no aplica, pues se asume innecesaria (ya estaríamos frente al criterio de fuente tradicional constituido por el lugar de realización de la actividad). Sin embargo, tal situación genera una deficiencia técnica, dado que el mismo servicio se ve sometido a dos reglas de fuente alternativas, solo por el lugar de realización física.
- iv. En este sentido, la regla se simplificaría enormemente si, para los órganos a los que la disposición se refiere, la fuente viene dada únicamente por el domicilio de la empresa que paga, omitiendo mencionar al lugar de ejecución del servicio (**que actúan en el exterior**).
- v. Este cambio legislativo haría que la fuente de la renta se localice siempre en el país de residencia de la empresa pagadora (ya sea este el Perú o un Estado extranjero), y con ello, creemos, los problemas de doble imposición que surgen, al menos para los sujetos domiciliados, podrían verse mitigados. Por ejemplo, un director domiciliado en el Perú que sesiona desde el Perú para una sociedad anónima extranjera, que le paga la dieta y retiene el Impuesto por considerar que la fuente se ubica allí —por tener una regla similar a la peruana—, podría utilizar el crédito por Impuesto a la Renta pagado en el exterior, pues la renta sería de fuente extranjera para nuestra LIR.
- vi. La regla así modificada se aplicaría con carácter especial y excluyente para las rentas de los órganos administradores de sociedades, sin importar el domicilio de éstos ni el lugar de ejecución del servicio. Se atendería así el propósito del legislador de atraer las importantes rentas de estos funcionarios y órganos no domiciliados de empresas peruanas, pues en tales casos la fuente se mantendrá en el Perú, pero a la vez se permitiría que sus pares domiciliados en el país alivien la doble tributación mediante el uso del crédito (siendo que el Fisco peruano continuará gravando la renta de fuente mundial que ellos obtengan).
- vii. Finalmente, atendiendo a las rentas que el legislador buscó gravar, creemos que la disposición debe aplicarse solo a las rentas obtenidas por los órganos administrativos de mayor jerarquía de las sociedades, esto es a los directores y otros consejos u órganos colegiados similares. Los gerentes, como otros funcionarios dependientes, deben quedar sometidos al criterio

de fuente por servicios universalmente más aceptado, que atiene al lugar de ejecución de los mismos.

7. LISTA DE REFERENCIAS

- Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Heliasta.
- Elías, E. (1999). *Derecho societario peruano: La Ley General de Sociedades del Perú. Tomo II*. Normas Legales.
- Hundskopf, O. (2013). *La sociedad anónima*. Gaceta Jurídica.
- Lazarte, R. (2008). "El principio de fuente, el uso de la tecnología y las rentas del director" en *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Rentas de fuente peruana* (pp. 91-107). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Lozano, O. (2008). El principio de fuente, el uso de la tecnología y las rentas del director en *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Rentas de fuente peruana* (pp.139-150). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Martínez, C. (2013). El directorio: funciones, facultades, obligaciones y régimen de responsabilidad. *Contadores & Empresas*, 10(218), E1-E3.
- Medrano, H. (1991). Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario*, 20, 5-44.
- Pedernera, J. J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes*. Trabajo de investigación. Universidad Nacional de Cuyo.
- Salas, J. (2017). *Sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades. Colección Lo Esencial del Derecho No. 25*. Fondo Editorial PUCP.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.