

# Justificación de asimetrías impositivas en favor de los no residentes

Isabel Chiri Gutiérrez\*

El diseño del Impuesto a la Renta en el Perú contiene sistemas distintos para los domiciliados respecto de los no domiciliados, en los que se puede identificar tratos asimétricos. La diferencia de trato impositivo puede generar cuestionamientos a partir del principio de igualdad y de no discriminación.

El presente artículo sustenta la tesis de que la existencia de tratos asimétricos a favor del no residente, en supuestos en los que se evidencia similares beneficios económicos que el obtenido por el residente, no tiene incidencias en el principio a la igualdad tributaria.

La relevancia de este tema se ha puesto de manifiesto en el Perú, por ejemplo, con uno de los recientes cuestionamientos que, al amparo del principio de igualdad, se ha efectuado con ocasión de la emisión del Decreto Legislativo N° 972<sup>1</sup>. La citada norma estableció una menor tasa impositiva a favor de las personas jurídicas no domiciliadas por las ganancias de capital que obtengan dentro del país (5%) en comparación con la aplicable a las personas jurídicas domiciliadas (30%). La diferencia de 25 puntos porcentuales en la tasa impositiva generó cuestionamientos jurídicos que atribuían al trato asimétrico, la calificación de tratamiento discriminatorio no justificado contra las personas jurídicas domiciliadas<sup>2</sup>.

Bajo la premisa de que el trato desigual tiene como punto de partida la existencia de dos situaciones que por ser semejantes pueden ser comparables, es importante identificar cuál es la justificación para que un sujeto tribute en un país en cuyo territorio no reside, y en qué se diferencia de la tributación de un residente.

En primer lugar, se desarrolla los dos criterios que de manera mayoritaria son usados por los países para la imposición sobre la renta de los sujetos en su territorio: el criterio de la fuente y el de la residencia.

Esta parte del artículo permite introducir el problema de la asimetría tributaria en favor de los no residentes, toda vez que es en los países que tienen un sistema tributario que combina ambos criterios, que ese supuesto se puede presentar. Asimismo, se hace una rápida presentación de la visión tradicional que, desde el derecho, busca justificar la aplicación de ambos criterios y las asimetrías existentes.

Para responder la interrogante de si la imposición más favorable sobre un no residente puede ser comparable con la que se aplique al residente, se analiza desde la teoría económica, los fundamentos de tratamientos impositivos diferentes sobre ambas categorías de sujetos.

En una tercera parte del artículo se analiza el caso peruano. Para ello, será imprescindible tener en cuenta el sentido que el Tribunal Constitucional ha otorgado a los derechos y principios constitucionales en los que se asienta la imposición. Sin embargo, ante la evidencia de que la justificación dada desde el Tribunal Constitucional no puede ser usada para el caso de los no residentes, se propone una justificación que incorpore elementos constitucionales y económicos, así como del derecho internacional, a partir del principio de no discriminación recogido en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú.

De manera tradicional los países, en su mayoría, utilizan el criterio de la residencia y/o el de la fuente para sustentar la tributación de los sujetos en su territorio. Ambos criterios son manifestación del principio de la territorialidad que fundamenta el alcance espacial de las normas tributarias sobre los hechos acontecidos en el territorio de un Estado. En su concepción tradicional, la tributación se justifica exclusivamente por la localización de la renta dentro de los límites del territorio del Estado. Esta conexión puede ser objetiva cuando la fuente

\* Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 El Decreto Legislativo fue publicado el 10 de marzo del 2007 y su entrada en vigencia se postergó hasta el 1 de enero del 2009. Sin embargo, a la fecha de culminación del presente artículo, en declaraciones efectuadas por el Presidente Alán García, se muestra su desacuerdo con la entrada en vigencia de la norma.

El diario Gestión del 3 de octubre del 2008, en la página 22 recoge la siguiente información:

"El jefe de estado, Alan García, mostró su desacuerdo en que a partir del próximo año las ganancias de capital que se obtengan en la bolsa estarán afectadas al pago del impuesto a la Renta, ya que en estos momentos hay pérdidas a consecuencia de la crisis financiera internacional. "Necesitamos tomar medidas adecuadas a las circunstancias. Si las Bolsas del mundo están cayendo, ¿cómo es que se van a cobrar impuestos al que ha perdido en la bolsa? No entiendo, será para que la bolsa se caiga más", comentó".

2 "De otro lado, en lo que puede considerarse un tratamiento discriminatorio, las personas jurídicas domiciliadas que enajenan valores, deben pagar el impuesto con la tasa del 30% sobre la renta neta que obtienen en el país. En cambio a las personas jurídicas no domiciliadas se les aplica un tributo de solo 5%. Ello significa que frente a dos operaciones de igual naturaleza que generan exactamente el mismo beneficio las empresas constituidas en el extranjero resultan gravadas con un tributo mucho más reducido que las domiciliadas en el Perú, lo que parece no tener explicación. El hecho de que las domiciliadas puedan deducir las pérdidas que, eventualmente, sufran no elimina la discriminación" Medrano Cornejo, Humberto. "Impuesto a la Renta 2009": Diario El Comercio del 6 de septiembre del 2008, p. A6.

material de la renta - acto o situación que configura el hecho imponible- está dentro del territorio, como el lugar de ubicación de los bienes, del ejercicio de una actividad, de la fuente de producción o pago de una renta. La conexión con el territorio es subjetiva cuando lo relevante como punto de vinculación con el territorio, es la situación del sujeto beneficiario que se encuentra dentro del territorio, como el domicilio o la residencia<sup>3</sup>.

Estas dos formas distintas de vinculación con el territorio de un Estado desarrollan a su vez, dos modalidades diferentes de tributación entre residentes y no residentes. El criterio subjetivo de la residencia como punto de conexión con la potestad tributaria del Estado, justifica que las personas físicas y jurídicas domiciliadas en un país, tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar en que se hayan producido; esta modalidad de tributación es conocida como "universalidad" o "renta mundial. Por el contrario, los no residentes en un país, únicamente tributan en él por las rentas producidas dentro de su territorio, se trata de la modalidad de tributación conocida como "principio de la fuente".

En razón de estas combinaciones de tributación y las consecuencias de orden económico, es que la residencia o la fuente son los principios sobre los se ha desarrollado el debate internacional de cómo deben tributar los sujetos en un Estado.

Como señala Heleno Taveira<sup>4</sup>, la tendencia contemporánea de los Estados, principalmente de los exportadores de capital, es la de sustentar la tributación de los sujetos a partir del criterio de la residencia, frente al: i) constante y creciente movimiento de capitales en el mercado mundial, ii) la necesaria progresión de los impuestos, y iii) para controlar casos de evasión fiscal internacional, proporcionados por los beneficios fiscales otorgados por los países con tributación favorecida. En cambio, la tendencia de los Estados importadores de capital, entre ellos la mayoría de los países de América Latina, es la de sustentar la tributación en el criterio de la fuente, bajo la premisa económica de que esa adopción servirá para atraer inversores extranjeros que al tomar su decisión de inversión tienen conocimiento de que las rentas producidas fuera del territorio no estarán sujetas a imposición en el país<sup>5</sup>.

El siguiente cuadro presenta una comparación de los países de América Latina que gravan, exclusivamente, en atención al criterio de la fuente,

frente a los países que sustentan la tributación en el criterio de la renta mundial para los residentes y la fuente para los no residentes (en el cuadro aparecen bajo el rubro "Mundial"). Se puede observar que de un total de 17 países, 8 tributan exclusivamente bajo el criterio de la fuente y los otros 9 bajo el de la residencia.

Cuadro 1

Países	Mundial	Exclusivamente Fuente
Argentina	Si	
Bolivia		Si
Brasil	Si	
Chile	Si	
Colombia	Si	
Costa Rica		Si
Ecuador	Si	
El Salvador		Si
Guatemala		Si
Honduras	Si	
México	Si	
Nicaragua		Si
Panamá		Si
Perú	Si	
Paraguay		Si
Uruguay		Si
Venezuela	Si	

Fuente: Latin American Tax Handbook 2008. IBFD.

La aplicación de los criterios de conexión puede generar diversas combinaciones: un nacional residente, un nacional no residente, un extranjero residente o un extranjero no residente. Cuando los países optan por incluir ambos criterios en su sistema tributario, es que se pueden producir tratos asimétricos entre residentes (nacionales o extranjeros) y no residentes (nacionales o extranjeros).

En la teoría del derecho tributario internacional, es una referencia común asociar el establecimiento de impuestos por un Estado, y los criterios utilizados para ello, al ejercicio de su soberanía. Sin embargo, en el contexto actual impregnado por el pluralismo, no resulta más válida la referencia a la soberanía desde un nivel interno, como justificación para la imposición. La existencia

3 Alberto Xavier. Op. Cit. P. 48.

4 TAVEIRA TORRES, Heleno. "La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en el Brasil". En: Revisas AELE, Enfoque internacional, Agosto 2003, p. 30.

5 SERRANO ANTÓN, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Ponencia presentada en la I Jornada de Derecho Tributario Global en el Instituto de Estudios Fiscales, 25 de noviembre del 2004; p. 12.

6 Se trata de una distribución constitucional de competencias que operan en un complejo y orgánico equilibrio de concurrencias, colaboraciones recíprocas y control, como señala Gaetano SILVESTRI. Gaetano SILVESTRI. *Giustizia e Giuduci del sistema costituzionale*, Torino, Editorial Giappichelli, 1997, p. 15. Sobre el modelo de Estado Constitucional: ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Editorial Trotta, 1995, p. 34.

de sociedades pluralistas viene acompañada del surgimiento del denominado Estado Constitucional, es decir, aquel Estado en el que la ley viene sometida a una relación de adecuación y subordinación a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución. Se trata de un Estado que se presenta como un orden articulado y coordinado de competencias básicas que tiene como origen la Constitución<sup>6</sup>. En este contexto, el fundamento de la potestad tributaria ejercida en el territorio de un país, no puede encontrarse en una soberanía que se fundamenta en sí misma<sup>7</sup>, sino en la Constitución Política del país y en la distribución de competencias entre los distintos órganos atribuidos de tal poder por la Constitución.

Es en la imposición sobre los extranjeros que el tema de la soberanía adquiere relevancia; se trata de una noción de soberanía leída en el ámbito del derecho público internacional, donde es detentada únicamente por el gobierno nacional<sup>8</sup>. Se trata de una definición de soberanía tributaria que en términos de Heleno Taveira significa “...el poder institucionalizado que coloca el Estado como sujeto del orden mundial, proporcionándole autonomía e independencia en la determinación de los hechos tributables y en los procedimientos de recaudación y fiscalización de los tributos, en los términos de las autolimitaciones de fuentes de origen interno y constitucional, así como de fuentes internacionales”<sup>9</sup>.

La referencia a la soberanía territorial es aplicada en sentido negativo, como una prohibición a la intervención de otros Estados en el territorio de

un país, una limitación a la aplicación de las leyes fiscales extranjeras en el territorio de otro país; y en sentido positivo, como la posibilidad de aplicar las leyes tributarias a todo aquel que se encuentre en territorio del Estado, con independencia de la nacionalidad<sup>10</sup>.

En cambio, como justificación de la imposición, la recurrencia al concepto de soberanía carece de sentido. El Estado carece de un poder absoluto para elegir a los sujetos que deben colaborar con los gastos públicos a través de los tributos. La justificación de la imposición en el territorio peruano para residentes o no residentes, sean peruanos o extranjeros, sólo puede encontrar su justificación en la Constitución Política y en los principios tributarios que en ella se recogen<sup>11</sup>, así como en los principios económicos de la imposición.

La teoría económica desarrolla dos principios a partir de los cuales se puede sustentar la imposición de un Estado: el principio de capacidad contributiva y el principio del beneficio.

De acuerdo con el primero, los tributos deben establecerse según la capacidad de pago de las personas, la que se relaciona directamente con su situación económica. En ausencia de información completa, desde una perspectiva objetiva, se debe interpretar o medir a partir de elementos concretos y objetivos, como la renta, el patrimonio o el consumo<sup>12</sup>.

La definición económica más difundida - G. Von Schanz (1896), R.M. Haig (1921) y Henry Simons (1938)<sup>13</sup> - establece que la capacidad contributiva de

7 El nuevo modelo de Estado Constitucional erosiona el concepto tradicional de soberanía que se desarrolló en la Edad Moderna y está vinculado a la idea del Estado Nación. En el siglo XVI, Bodino, padre histórico de la noción moderna de soberanía, la definió como el poder absoluto y perpetuo de un Estado. En la perspectiva del Estado Nación, el concepto de soberanía significaba la existencia de un poder estatal como único y exclusivo sujeto de la política. En el Estado Moderno, el poder en un determinado territorio y sobre una población determinada, se concentra y unifica en una sola instancia: en el Estado nacional centralista. La soberanía, así entendida, carecía de límites, pues se expresaba en la existencia de un derecho creado exclusivamente por el Estado soberano y puesto a su servicio. La característica principal de la soberanía es dar y abrogar las leyes, sin el consentimiento de nadie. Y así, el Estado es construido en torno a la noción de soberanía; teóricamente no hay más que una soberanía eje del Estado, que desde la perspectiva interna, indicaba su inconmensurabilidad frente a cualesquiera otros sujetos.

Al respecto ver: Jean BODIN, *Les six livres de la République avec l'apologie de R. Herpin*, citado por IGLESIAS FERREIROS, Aquilino. *Autonomía y soberanía. Una consideración histórica*. Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 17; ZAS FRIS BURGA, Johnny. *La descentralización ficticia*, Lima, Universidad del Pacífico, 1998; p. 13; ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Editorial Trotta, 1995, ps. 10- 11.

8 Una posición similar sobre el ámbito internacional y no interno en el que en la actualidad se desarrolla la noción de soberanía, es trabajado por Rafael Bielsa. Al respecto véase José MARTÍN, *Derecho Tributario General*, Buenos Aires, Depalma. 1986, pp. 47-48.

Además, resulta interesante la distinción efectuada por el Tribunal Constitucional en el Fundamento 32 de la Sentencia de fecha 18 de febrero del 2005, recaída sobre el Expediente N° 0002-2005-PI/TC: “Lo importante del actual proceso descentralizador es que la autonomía ha sido revisada para el caso de todos los gobiernos reconocidos. Es decir, tanto el Gobierno Nacional como el Regional y el Local poseen autonomía a nivel del Derecho Público Interno, pero sólo el Gobierno Nacional detenta la soberanía a nivel del Derecho Público Internacional”.

9 TAVEIRA TORRES, Heleno. Op. Cit. P. 27.

10 XAVIER, Alberto. Op. Cit. P. 47.

11 En una posición similar, Tulio Rosembuj sostiene que “La relación territorio-soberanía que se establece no es una explicación suficiente sobre el fundamento de la fiscalidad propia sobre los residentes, quizá serviría si el criterio fuera el de la nacionalidad, que no es común; ni, tampoco, respecto a la disciplina tributaria de los no residentes. 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”. ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: Editorial El Fisco, 2001. p. 17.

12 BARA, Ricardo. “Los principios económicos de la tributación”. En: *Tratado de Tributación. Tomo II*. Director Vicente Díaz. Buenos Aires: Astrea, 2004, p. 62- 65.

13 “En un libro que tuvo una gran influencia, publicado en 1938, Henry Simons, un profesor de la Universidad de Chicago, hacía una fuerte defensa del tratamiento como un todo de los ingresos individuales provenientes de distintas fuentes (el ingreso global) y de la imposición de éste ingreso global con tasas progresivas. Se argumentó que este enfoque podría satisfacer mejor las consideraciones de equidad (...) fue exportado a otros países y, en los años 50s y 60s, consultores de impuestos americanos hicieron grandes esfuerzos por promoverlo en los países de América Latina...”.

TANZI, Vito. *Globalización y sistemas tributarios*. En: Red de comercio e integración. *Tributación para la integración del MERCOSUR*. Banco Interamericano de Desarrollo, Julio, 2005, P. 1

un individuo corresponde a su renta en un periodo de tiempo. Es la suma del valor de mercado de su consumo y el cambio de valor de sus activos - neta de cualquier gasto necesario para generarla -, así éstos no se realicen. Puede ser obtenida en el país del cual es nacional o donde reside, o en cualquier parte del mundo.

El principio de la capacidad contributiva favorece una equidad horizontal y vertical. Un sistema tributario es equitativo horizontalmente, si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato. En cambio, la equidad vertical establece que algunos individuos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos, y en función de ello es que se reparte la carga impositiva<sup>14</sup>. La equidad vertical de un sistema tributario a partir de la capacidad contributiva, es la premisa de la redistribución a través del gasto público.

Se trata de una distribución de la imposición guiada por la teoría económica del bienestar, bajo la cual, el sistema tributario no solo debe ser eficiente en el sentido de Pareto<sup>15</sup>, sino que también debe maximizar el bienestar social. Si las preferencias sociales son tales que el bienestar social se logra con una distribución justa del bienestar entre los miembros de la sociedad, el sistema tributario debe perseguir también la equidad. La distribución de la carga impositiva, en aras de la equidad fiscal, se efectuará entonces en función de la capacidad contributiva medida a partir del ingreso.

Por el contrario, el principio del beneficio pone énfasis en cuestiones de eficiencia, en lugar de la equidad<sup>16</sup>. La regla del beneficio conduce al reparto de la carga tributaria de forma acorde con la ventaja efectiva o potencial que cada contribuyente recibe con motivo de las actividades y servicios provistos por el Estado. Está interrelacionado con el gasto público, pues la concreción más pura del principio implica que los beneficiarios de un determinado gasto público son quienes deben financiarlo<sup>17</sup>. El

principio de la capacidad contributiva, en cambio, considera ambos lados del fenómeno fiscal -gasto e ingreso- por separado.

En ese sentido, el principio del beneficio no promueve la redistribución. En efecto, no es posible diseñar un sistema impositivo con fines distributivos a través del gasto público, sustentado en este principio. Por el contrario, el problema principal con su aplicación, es que impide toda actividad estatal redistributiva.

En relación con el Impuesto a la Renta, los factores determinantes del deber de contribuir se han vinculado económicamente con las ventajas que el contribuyente se procura de su pertenencia a una colectividad, directa o indirectamente, por medio de los bienes y servicios públicos que utiliza, que le permiten vivir o actuar en un territorio: como lugar en el que reside o como lugar donde realiza hechos imponibles de los tributos<sup>18</sup>. Estas ventajas sustentan, de distinta manera, la imposición en función de la capacidad contributiva o el beneficio.

Actualmente, son pocos los países que optan por una pertenencia política - en función de la nacionalidad - para hacer incidir en los sujetos que están atribuidos de ella, la obligación de contribuir con el gasto público<sup>19</sup>. La pertenencia personal y social es de uso más común y tiene en la residencia su principal manifestación. Este fundamento de orden social, que se evidencia con claridad en el caso de los sujetos residentes, implica la existencia de una pertenencia o integración con la comunidad del país en el que se está residiendo<sup>20</sup>.

En cambio, en el caso de los no residentes, se trata de una pertenencia económica, 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<sup>21</sup>. La pertenencia económica tiene en la fuente su manifestación.

En ese sentido, se considera que desde el punto de vista de los principios económicos de la

14 Como ha puesto de manifiesto Stiglitz, ambas dimensiones de la equidad generan problemas en su aplicación. En el caso de la equidad horizontal, la definición mantiene dos interrogantes: ¿qué significa que dos personas sean idénticas en todos los aspectos relevantes?, y ¿qué significa que dos personas reciba el mismo trato? A su vez, la equidad vertical plantea tres problemas: determinar quién debe pagar en principio un impuesto más alto; elaborar normas que correspondan a este principio y; decidir cuanto más deben pagar una persona en relación con los demás. STIGLITZ, Joseph. *La economía del sector público*. Traducción de Esther Tabasco y Luis Toharia. Barcelona: Antoni Bosch, 2000. Tercera Edición, ps. 495-496.

15 Es decir que las estructuras tributarias son diseñadas a partir de los instrumentos y la información que puede disponer el Estado, de tal manera, que no es posible mejorar el bienestar de ninguna persona sin empeorar el de alguna otra. STIGLITZ, Joseph. *La economía del sector público*. Traducción de Esther Tabasco y Luis Toharia. Barcelona: Antoni Bosch, 2000. Tercera Edición, ps. 504.

16 BARA, Ricardo. "Los principios económicos de la tributación". En: *Tratado de Tributación. Tomo II*. Director Vicente Díaz. Buenos Aires: Astrea, 2004, p. 62.

17 ROSEN, Harvey. *Hacienda Pública*. Quinta Edición. Traducido de la quinta edición en inglés de Public Finance por Jesús Ruíz Huerta y otros. España: Mc Graw Hill, 2002, p.429.

18 ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional* Barcelona: El Fisco, 2001, p.21.

19 Como señala Xavier, Estados Unidos y las Filipinas son dos de los pocos países que usan ese criterio de imposición. XAVIER, Alberto. Op. Cit. P. 45.

20 Fernando Serrano afirma que "La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial". SERRANO ANTÓN, Fernando. *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Ponencia presentada en la I Jornada de Derecho Tributario Global en el Instituto de Estudios Fiscales, 25 de noviembre del 2004, p. 9. En el mismo sentido, FIGUEROA, Antonio. "La doble tributación internacional en el siglo XXI". En: *Tratado de Tributación, Tomo II, Volumen 2*. Director Vicente Díaz. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2004. P. 50-51.

21 Ibid, p. 21.



imposición, aquélla que se efectúa sobre la renta de los factores basada en la residencia, corresponde en forma más estrecha al principio de la capacidad contributiva y, por lo tanto, a la equidad. En cambio, la imposición de la renta basada en la fuente - que es el caso de los no residentes- corresponde más bien al principio del beneficio.

Como ya ha sido sostenido por Shay, Fleming (Jr.) y Peroni, el respeto del principio de la capacidad contributiva implica necesariamente la adopción del criterio de residencia y renta mundial<sup>22</sup>. Esta forma de imposición a la renta permite la redistribución a través del gasto público porque al sustentarse en la pertenencia a una comunidad, los sujetos residentes contribuyen con él en función a su capacidad contributiva por sus rentas de fuente mundial, independientemente de los beneficios que puedan haber obtenido en el país.

Si no se tomara en cuenta la identificación de la renta mundial producida por un sujeto, como reflejo de su capacidad contributiva, no podría concretarse el reparto de la carga tributaria entre los residentes a partir de este principio, porque el sujeto que obtiene rentas exclusivamente de fuentes internas, pagaría más impuestos que aquellos que producen rendimientos dentro y fuera del territorio.

Por las razones expuestas, una imposición que busque distribuir la carga tributaria a partir del principio de la capacidad contributiva, no es compatible con el criterio de la fuente.

El impuesto a la renta de los no domiciliados, sin duda, debe recaer sobre una manifestación de capacidad contributiva que tenga conexión con el país, pero en comparación con la de los residentes, se trata de una capacidad contributiva circunstancial y fragmentaria.

Para los no residentes, que tienen una conexión económica con el territorio del Estado, el Impuesto a la Renta se sustenta económicamente en el principio del beneficio. Se considera que los no

residentes tributan porque se benefician del marco jurídico y económico que le posibilita la realización de actividades y obtención de rentas en el país<sup>23</sup>.

La aplicación estricta de este principio supondría que se tribute en función del grado de satisfacción individual que los servicios públicos del Estado ofrecen para la concreción de la renta obtenida por el no residente. Sin embargo, se trata de un ejercicio casi imposible de realizar, debido a las características de no rivalidad y no exclusión que tienen la mayoría de los servicios brindados por el Estado<sup>24</sup>.

La imposibilidad práctica señalada, no invalida la aplicación del principio del beneficio en la imposición a los no residentes. Se aplica como regla general la premisa de que existe una relación entre el beneficio de la actividad estatal y la renta del sujeto<sup>25</sup>. La premisa teórica no es incorrecta, aunque si es discutible su grado de incidencia, porque si bien existe una relación, no significa que sea proporcional.

Antes de finalizar esta parte del trabajo, es importante precisar que no se está optando por alguno de los dos principios: capacidad contributiva o beneficio, o por alguno de los dos criterios: residencia o fuente<sup>26</sup>. Se está partiendo de un diseño tributario existente, que incorpora ambos criterios, para demostrar que no se puede comparar, de manera general, la obligación de contribuir del residente respecto del no residente, porque se tratan de dos situaciones que responden a principios y criterios diferentes.

En conclusión, a partir de los principios económicos que justifican la imposición, la existencia de tasas impositivas menores que la que se aplica a los residentes sobre rentas similares, se encuentra justificado. Primero, se está frente a dos situaciones no semejantes, y además la obligación de contribuir con el gasto público del Estado de los no residentes tiene un nexo de menor intensidad que la de los residentes. Los primeros tributan por el beneficio

22 "La idealizada definición según Schanz-Haig-Simons por la cual la renta es igual al consumo más, o menos, el cambio del valor del patrimonio neto del contribuyente entre el comienzo y el cierre del año, es un atributo personal y no de lugar. Dado que una persona no es divisible en partes geográficas, el concepto de renta según Schanz- Haig-Simons solo puede describir la renta mundial del contribuyente. No puede distribuir tal ingreso entre los distintos países cuyas infraestructuras legales y económicas pudieron haber contribuido a la generación de tal renta". Cita efectuada por SCHINDEL, Angel. "Los criterios de la fuente y de la residencia. Los países con economías en desarrollo frente a los convenios para prevenir o mitigar la doble imposición internacional". En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Coordinadores: Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005, p. 805.

23 SCHINDEL, Angel. "Los criterios de la fuente y de la residencia. Los países con economías en desarrollo frente a los convenios para prevenir o mitigar la doble imposición internacional". En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Coordinadores: Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005, p. 806. En el mismo sentido: FARIA, Angelo. "Source versus residence principle" *Tax Policy Handbook*. Editado por Parthasarathi Shome. Washington D.C. International Monetary Found. P.216.

24 Como explica Stiglitz, para distinguir entre bienes privados y bienes públicos, los economistas observan si el bien tiene como características la no rivalidad y la no exclusión. El consumo no rival se refiere a los casos en los que el consumo de una persona no impide o reduce el consumo de otra. La propiedad de no rivalidad de un bien significa que no es posible excluir a una persona de los beneficios del bien, sin incurrir en grandes costos. STIGLITZ, Joseph. *La economía del sector público*. Traducción de Esther Tabasco y Luis Toharia. Barcelona: Antoni Bosch, 2000. Tercera Edición, p. 150.

25 En ese sentido, BARA, Ricardo. "Los principios económicos de la tributación". En: *Tratado de Tributación. Tomo II*. Director Vicente Díaz. Buenos Aires: Astrea, 2004, p. 61.

26 En la actualidad, se mantiene el debate doctrinario sobre la primacía entre ambos criterios; debate que ya no solo tiene en cuenta el problema de la equidad interindividual, argumento a favor de la capacidad contributiva y la residencia, sino que incorpora el problema de la equidad entre las naciones, argumento que se presenta a favor del criterio de la fuente. Al respecto, ver: SCHINDEL, Angel. Op. Cit. Ps. 806-815.

que obtiene, los segundos, en cambio, con la finalidad de generar equidad.

El Perú sigue la práctica internacional mayoritaria de no vincular la potestad tributaria<sup>27</sup> en el Impuesto a la Renta, a la nacionalidad de los sujetos. En el sistema jurídico peruano, la nacionalidad es un elemento irrelevante para configurar la obligación de contribuir. Por el contrario, en su lugar el criterio de la residencia o domicilio tributario, según el término usado en la legislación peruana<sup>28</sup>, y el criterio de la fuente, se configuran como los elementos de conexión para justificar la obligación de tributar dentro del territorio peruano.

En efecto, el sistema tributario peruano incorpora en el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, el criterio del domicilio (residencia) para gravar por sus fuentes mundiales a todos los domiciliados; y gravar a los no domiciliados solo por sus rentas de fuente peruana.

La combinación de ambos criterios genera situaciones de asimetría no sólo respecto del alcance de las rentas que son gravadas (mundiales o sólo las obtenidas en el territorio), sino también pueden darse asimetrías en las alícuotas aplicables a las rentas de los no residentes. Por ejemplo, el Decreto Legislativo N° 972 establece una tasa impositiva de 5% para las ganancias de capital que obtengan dentro del país, las personas jurídicas no domiciliadas en comparación con la aplicable a las personas jurídicas domiciliadas (30%).

El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha señalado que la cláusula de igualdad prevista en el artículo 2° de la Constitución, no implica el derecho a un tratamiento “uniforme”, sino que quien se considera afectado en su derecho a la igualdad “en la ley”, primero debe alegar la existencia de una determinada circunstancia que *lo asemeja* a quien pretende utilizar como término de

comparación, y como segundo paso, es necesario incidir en la ausencia de un criterio razonable que permita diferenciarlos en atención a la materia que es regulada por la norma.

El análisis de cualquier asimetría en la legislación peruana a favor de los no domiciliados, debe partir por la justificación que en el derecho peruano se ha dado a la imposición a los no residentes, con la finalidad de analizar si están en una situación semejante a los residentes. En esta parte del análisis, resulta imprescindible tener en cuenta el sentido que los organismos jurisdiccionales han otorgado a los derechos y principios constitucionales en los que se asienta la imposición.

Uno de los principales principios constitucionales en que se basa el reparto de la carga tributaria es el de la capacidad contributiva. El Tribunal Constitucional Peruano se ha encargado de sustentar el deber de contribuir de los sujetos a partir de su capacidad contributiva, tanto para excluir de dicho deber a quienes carecen de ella, como para repartir la carga tributaria en función de su dimensión.

De acuerdo con el criterio del Tribunal Constitucional, no puede existir un impuesto donde no se evidencie capacidad contributiva<sup>29</sup>. Inicialmente, esta relación se efectuó a partir de la preocupación de parte de los órganos jurisdiccionales, de proteger el derecho a la propiedad. En efecto, la capacidad contributiva no tiene un reconocimiento expreso en la Constitución Política del Perú, como si lo tiene el principio de la no confiscatoriedad de los tributos, previsto en el artículo 74° de la Carta Magna. Es a partir de este principio y del derecho a la propiedad que subyace a su contenido, que el Tribunal Constitucional estableció la obligación para el legislador, y en general, para los órganos investidos de potestad tributaria, de respetar la capacidad contributiva de cada persona o empresa<sup>30</sup>.

- 27 En la doctrina tributaria, resulta común encontrar referencias a la idea de “poder tributario” o “poder de imperium”; sin embargo, se tratan de expresiones incompatibles con un Estado constitucional, y que más bien responden a concepciones, ya superadas que conllevan resabios autoritarios. Para mayores alcances sobre esta concepción autoritaria del poder tributario, véase Juan Martín QUERALT, “La potestad tributaria”, en Andrea AMATUCCI (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, T. I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 143-148. En una opinión similar, Rodolfo Spisso señala que “por resabios de concepciones superadas, con pretensiones de ser revidadas por construcciones autoritarias cuando se habla de legislar en materia tributaria se sigue hablando de poder tributario, mientras que no se habla de poder civil, poder administrativo o poder penal cuando se legisla en esos campos” Rodolfo SPISSE, “El Poder tributario y su distribución”, en Horacio GARCÍA BELSUNCE (dir.), *Tratado de Derecho de Tributación*, T. I, Vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 2. De igual manera, aunque mantiene la referencia a la expresión poder tributario, Mauricio Plazas Vega acota que “la referencia al poder tributario no significa, en manera alguna, que se acoja la ya superada tesis de la relación de poder, conforme al cual, el fundamento de la relación entre Estado y contribuyente es el poder del Estado (...) la referencia al poder tributario o al poder de imperio, en la definición de tributo que aquí se propone, no pretende en absoluto, auspiciar un sistema de poderes exorbitantes de la administración tributaria”. Mauricio PLAZAS VEGA, “La definición de tributo”, *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia*, Bogotá, Temis, 2004, pp. 18-19.
- 28 Como señala Alberto Xavier, algunos ordenamientos tributarios distinguen los conceptos de domicilio y residencia, imprimiéndoles regímenes jurídicos distintos, y diferenciando ambos conceptos, porque en el primero se evidencia la existencia de una presencia duradera en un determinado territorio, acompañada de la efectiva intención de permanecer ahí. Sin embargo, otros sistemas jurídicos -como es el caso de Perú- no separa las nociones de domicilio y residencia, usándolas en sinonimia. Alberto Xavier. *Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales*. Buenos Aires: Editorial Ábaco Rodolfo Depalma. 2005, p. 231-233
- 29 Diversa jurisprudencia sustenta esta afirmación: Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003 AA/TC; Expediente N° 2727-2002-AA/TC.
- 30 En la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 2302-2003 AA/TC, el Tribunal Constitucional desarrolla este argumento. Luego de vincular el derecho a la propiedad al principio de no confiscatoriedad, en el fundamento 17° se señala que “Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.



La capacidad contributiva se desarrolla como un principio jurídico implícito que se constituye como límite y fundamento de la tributación. En sentido positivo, el Tribunal Constitucional la define como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, que está sustentada en determinados hechos reveladores de riqueza (capacidad económica). En sentido negativo, se considera que no es expresión de esta aptitud, aquella porción de riqueza necesaria para la satisfacción de las necesidades personales. Además, se ha establecido su relación con el principio de igualdad tributaria, el que determina, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado<sup>31</sup>.

El sustento jurídico de la obligación de contribuir no era un tema abordado por la Jurisprudencia. Se presentaba como una consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria del Estado prevista en una norma constitucional. No había una preocupación por justificar la imposición, el único argumento era la necesidad de cubrir los gastos públicos. El énfasis estaba en limitarla a partir del principio de capacidad contributiva.

El argumento era de tipo circular: si se tiene aptitud para contribuir con el Estado entonces puede existir un tributo, pero si existe un tributo, éste no puede afectar la capacidad contributiva, es decir, dicha aptitud para contribuir.

En una segunda etapa, en la relación de causa - efecto entre gasto público y tributo, planteada inicialmente por el Tribunal, se incorpora el principio de solidaridad como la razón que sustenta el reparto de ese gasto a través de la tributación. En términos del Tribunal Constitucional, se pasa de un deber de contribuir basado en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en la solidaridad<sup>32</sup>.

La tesis que el Tribunal Constitucional desarrolla parte de identificar los derechos sociales reconocidos en la Constitución Política, como derechos cuya garantía de su ejercicio no dependen únicamente del Estado, sino de la sociedad en su conjunto. Por ello, el Tribunal denomina "deberes de solidaridad" a las obligaciones destinadas a servir de sustento para la puesta en práctica de estos derechos sociales, incluyendo entre ellos a la obligación de contribuir con los impuestos, porque constituye el presupuesto del gasto público.

Una de las primeras oportunidades en que el Tribunal Constitucional sustentó la tributación en el principio de solidaridad, fue curiosamente en un proceso en el que no se discutía un tema tributario<sup>33</sup>. Se trata de la Sentencia emitida el 20 de abril del 2004, sobre el Expediente N° 2945-2003-AA/TC<sup>34</sup>. Al sustentar la efectividad de los derechos sociales, en respuesta a la tesis programática, el Tribunal introduce, tímidamente, la tesis de los deberes de solidaridad<sup>35</sup> y hace una referencia a la obligación de contribuir con los impuestos, como un deber que se sustenta en la solidaridad<sup>36</sup>.

Es recién, en la sentencia que resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N° 28194, norma que regula el Impuesto a las Transacciones Financieras<sup>37</sup>, que el Tribunal otorga al principio de solidaridad la función de ser el pilar sobre el que se asienta "toda la teoría tributaria del Estado Constitucional"<sup>38</sup>.

El desarrollo de la jurisprudencia constitucional tributaria en los años siguientes, ha seguido la misma línea argumentativa. Han sido tres los casos más paradigmáticos en los cuales el Tribunal ha tenido la oportunidad de fortalecer su tesis. En el 2005, emitió sentencia contra la demanda de inconstitucionalidad presentada por la Defensoría del Pueblo contra algunas ordenanzas de arbitrios del Municipio de Miraflores; en el 2007 en

31 Los alcances de este principio han sido establecidos a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: Expedientes N°s 00053-2004-PI/TC, 033-2004-AI, 2727-2002-AA/TC.

32 Fundamento 21 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 06089-2006-PA/TC.

33 En el año 2003 se han encontrado algunas sentencias en donde se hace referencia al principio de solidaridad, sin un mayor desarrollo de su contenido. Se trata de sentencias emitidas en procesos relacionados con la descentralización. En ellas se señala que la solidaridad debe inspirar todo proceso descentralizador, y que se encuentra implícito en el artículo 188° de la Constitución. (Exp. 012-2003-AI, sentencia del 1 de diciembre del 2003).

34 El mismo criterio es recogido en un caso similar, mediante Sentencia emitida el 5 de octubre del 2004 sobre el Expediente N° 2016-2004-AA/TC.

35 En el Fundamento 13 de la Sentencia se señala lo siguiente: "De manera que los derechos sociales deben interpretarse como verdaderas garantías del ciudadano frente al Estado dentro de una visión que busca revalorar la eficacia jurídica de los mandatos constitucionales y, por ende, la vigencia de la Constitución. Así, en algunos casos han sido planteados incluso como deberes de solidaridad que involucran no solo obligaciones del Estado, sino de toda la sociedad (Adame, Jorge Goddard. *op.cit.* pp. 59-85).

36 "Como ya se ha expuesto, la moderna concepción de los derechos sociales implica que no solo constituyan obligaciones de hacer del Estado, sino de toda la sociedad en su conjunto; por ello, la doctrina ha empezado a denominarlos deberes de solidaridad (fundamento 13, *supra*). En una sociedad democrática y justa, la responsabilidad por la atención de los más necesitados no recae solamente en el Estado, sino en cada uno de los individuos en calidad de contribuyentes sociales. Es así como adquieren mayor sentido las sanciones jurídicas frente al incumplimiento de estos deberes, por ejemplo, las sanciones que se imponen ante la omisión del pago de impuestos, pues justamente a través de ellos se garantiza la recaudación y una mayor disponibilidad presupuestal para la ejecución de planes sociales" (Fundamento 23 y 24 de la Sentencia).

37 Esta Ley subrogó al Decreto Legislativo N° 939, Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, el Decreto Legislativo N° 947, que crea el Impuesto a las Transacciones Financieras.

38 Sentencia del 21 de septiembre del 2004 (Expedientes N°s 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC). En especial ver Fundamento 9 y 32 de la Sentencia.



diversos procesos de amparo, se pronunció respecto a la constitucionalidad del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas; y durante el 2007 y 2008 resolvió los cuestionamientos a la aplicación del Impuesto Temporal a los Activos Netos<sup>39</sup>.

En el razonamiento del Tribunal, además, el principio de la solidaridad se encuentra implícito en el artículo 43° de la Constitución, que desarrolla la cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho<sup>40</sup>, modelo en el que se sitúa al tributo como su presupuesto funcional para afrontar las necesidades financieras que demanda.

En el paso que da el Tribunal Constitucional a la idea de un deber de contribuir basado en la solidaridad, no desaparece la capacidad contributiva, se redimensiona su función, además de un mecanismo para la protección del derecho a la propiedad, se constituye como un medio para la búsqueda de la equidad en la tributación.

Este desarrollo del pensamiento jurisprudencial se ha efectuado a partir de una noción adicional: *la ciudadanía*. Cuando el Tribunal sustenta el principio de solidaridad en el modelo de Estado Social de Derecho, lo hace también en el rol que en él corresponde a los ciudadanos. La referencia a la categoría de ciudadano se encuentra a lo largo de las diversas sentencias en las cuales se desarrolla el fundamento de la tributación<sup>41</sup>.

La solidaridad como deber, el tributo como su manifestación, y la capacidad contributiva como su límite y parámetro de equidad, se asocian indisolublemente a la noción de ciudadano, y es sobre éste que el Tribunal Constitucional hace recaer el deber de contribuir en sus distintas dimensiones. El llamado *deber de contribuir* que ha adquirido fuerza en los últimos tiempos en la doctrina y jurisprudencia peruana, se presenta no sólo como

la obligación de asumir la carga tributaria, sino también, como sustento para la existencia de otras obligaciones formales o deberes de colaboración con la Administración Tributaria<sup>42</sup>.

En su definición constitucional, son ciudadanos los peruanos mayores de dieciocho años, entre los que se encuentran no solo los nacidos en el Perú o en el exterior de padre o madre peruanos, sino también los que adquieren la nacionalidad por naturalización u opción siempre que tengan residencia en el Perú<sup>43</sup>. Entre otros derechos atribuidos a este status, se encuentra el derecho a participar en el ejercicio del poder político, siendo elegido como autoridad política o como miembro que elige a las autoridades políticas.

Desde una perspectiva tradicional, la categoría de ciudadano se ha vinculado históricamente a la nacionalidad de los sujetos. Esta vinculación coloca el énfasis de la definición de ciudadanía en su elemento político, en la pertenencia de los sujetos a una comunidad política. Marshall, desde un análisis histórico de la ciudadanía, identifica tres elementos en el desarrollo de este status: el elemento civil, político y social. En sus palabras, el elemento civil consiste en los derechos necesarios para la libertad individual. Con el elemento político se refiere al derecho a participar en el ejercicio del poder político como miembro de un cuerpo investido de autoridad política, o como elector de los miembros de tal cuerpo. El elemento social se refiere desde él a un mínimo de bienestar económico y seguridad, hasta el derecho a participar del patrimonio social<sup>44</sup>.

En cambio la ciudadanía comprendida desde su dimensión social, coloca el énfasis en el elemento social, en la situación de los sujetos como miembros de una comunidad. En términos de Marshall, la ciudadanía es un status otorgado

39 Las Sentencias paradigmáticas que contienen esta argumentación son la emitida el 16 de mayo del 2005 (Expediente N° 00053-2004-PI/TC) en el proceso de inconstitucionalidad contra ordenanzas sobre arbitrios de Miraflores; la Sentencia emitida el 17 de abril del 2007 (Expedientes N°s 06089-2006-PA/TC) en procesos de amparo en donde se cuestiona la aplicación de la Ley N° 28053; así como las distintas sentencias emitidas en los procesos de amparo contra el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como por ejemplo, la emitida el 32 de mayo del 2008 (Expediente N° 01121-2008-PA/TC).

40 En la concepción del Tribunal, se trata de un Estado que se ubica como opción intermedia entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social. En ese sentido, tiene como fin la consolidación de una sociedad más equitativa, y busca dotar de mayor efectividad a los principios y derechos básicos del Estado de Derecho - tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley - dotándolos de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca.

Se trata de un Estado que se configura sobre la base de dos aspectos básicos: i) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y *con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal*; y ii) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.

Esta definición es desarrollado en diversas resoluciones (Expedientes N°s 0048-2004-AI/TC, 6089-2006-PA/TC, 2002-2006-CC/TC).

41 A modo de ejemplo, en la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional sostiene los siguiente: "Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales".

42 En el Perú, Luis Durand ha reflexionado sobre el tema, y en algunos trabajos de investigación presenta la evolución que el deber de contribuir ha tenido en el derecho comparado, en la legislación y la jurisprudencia constitucional peruana. Al respecto ver: "La noción del deber constitucional de contribuir". En: *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, 2006, ps. 51-95; "Los deberes de colaboración tributaria. Un enfoque constitucional". En: *Revista Vectigalia*. Octubre, 2006, ps. 15-30.

43 Artículos 30° y 52° de la Constitución Política del Perú.

44 MARSHALL, Thomas. "Ciudadanía y Clase Social". En: *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*. N° 79, año 1997, ps. 302-303.



a quienes son miembros plenos de la comunidad, iguales en derechos y obligaciones -que representan una responsabilidad con la comunidad -<sup>45</sup> y entre esta última, la obligación de pagar de impuestos es indispensable para que puedan primar los derechos<sup>46</sup>.

La globalización y el proceso inmigratorio que la acompaña, ha colocado en el debate hace varios años, la identificación entre la nacionalidad y el status de ciudadano. El énfasis de la ciudadanía, se encuentra cada vez más, en la identificación del sujeto con una determinada comunidad, independientemente de su nacionalidad. En ese sentido, por ejemplo, apelando a una redimensión de la noción de ciudadanía, De Luca plantea el reconocimiento de la ciudadanía local plena, para quienes tengan el status de residentes estables. Una ciudadanía que alejándose de su dimensión técnico formal, sea entendida desde su dimensión social<sup>47</sup>.

La tesis del sustento de los deberes de solidaridad en el status de ciudadanía ha sido desarrollada por Javier De Luca. El autor ha enfrentado el tópico de que la solidaridad es un asunto de espontaneidad social y ha encontrado una respuesta, desde el derecho y la teoría política, para justificar su institucionalización como principio que sustenta, a su vez, la exigencia de deberes constitucionales de solidaridad como el de contribuir con los impuestos. Coloca el énfasis en el rol que le corresponde al ciudadano en el nuevo modelo de Estado, en donde lo esencial de la teoría de la ciudadanía, es la calidad de miembros de la comunidad. El derecho de cada individuo a disfrutar su estatus como miembro pleno de la comunidad, es la base de un deber general de ayuda<sup>48</sup>.

En la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional se identificó la vinculación del deber de contribuir al status de ciudadano, pero no queda claro si se está usando el término en su dimensión técnico formal (nacionalidad) o social. En el primer supuesto, se estaría dejando de lado a los extranjeros domiciliados o no residentes, para efecto del Impuesto a la Renta, que no tienen la nacionalidad peruana.

El análisis de las Sentencias del Tribunal Constitucional no aclara la interrogante planteada<sup>49</sup>.

Ahora bien, ya sea que el nexo que caracteriza al "ciudadano" obligado a tributar se asocie a la nacionalidad o a un vínculo social, no se puede imputar esta condición a los extranjeros no domiciliados en el Perú, para efectos del Impuesto a la Renta.

En el análisis del Tribunal no se tiene en cuenta las categorías de residente o no residente. Sin embargo, en la imposición de los residentes, el derecho y jurisprudencia constitucional tienen coincidencias con la teoría económica. En ambas perspectivas, la imposición se puede fundamentar en la vinculación del sujeto con la comunidad, a partir de la cual se justifica distribuir la carga impositiva en función de la capacidad contributiva.

En este acápite se ha tratado de desarrollar los criterios que el Tribunal Constitucional ha establecido como fundamentos del deber de contribuir de los sujetos, con la finalidad de establecer si, a partir de ellos, la obligación de contribuir de un residente tiene la misma justificación y dimensión que la de un no residente. En otras palabras, se trata de verificar si constitucionalmente se está frente a dos situaciones comparables, y por lo tanto, si los tratos asimétricos a favor de los no residentes podría generar una vulneración a la igualdad tributaria.

No obstante ello, es importante señalar que la solidaridad como principio jurídico-político no se asienta únicamente en las normas constitucionales que definen la estructura del Estado, sino que como principio constitucional se concreta en el ámbito de los derechos fundamentales. La obligación de contribuir basada en la capacidad contributiva se vincula a los supuestos jurídicos del Estado Constitucional, en donde los derechos fundamentales tienen un rol relevante. Es al conectarse con la justicia en términos de equidad, que se plantea la exigencia de repartir la carga tributaria según las capacidades individuales de cada sujeto, a fin de mantener la igualdad de oportunidades y el ejercicio igualitario de las libertades básicas en un Estado democrático.

Los argumentos que el Tribunal Constitucional ha desarrollado para justificar la obligación de contribuir, no pueden ser aplicados, en los términos planteados, a los no residentes.

En primer lugar, si se encuentra económica y jurídicamente justificado obligar a un residente a

45 MARSHALL, Thomas. Op. Cit. p, 312.

46 Ibid, p. 340.

47 "La clave radica en evitar el anclaje de la ciudadanía en la nacionalidad (tanto por nacimiento como por naturalización), (...). La ciudadanía debe regresar a su raíz y asentarse en la condición de residencia. Por eso la importancia de la vecindad, de la ciudadanía local".

DE LUCA, Javier. "Acerca del debate sobre inmigración y ciudadanía". En: Jurídica: Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. N° 33, 2004. Ps. 104-106.

48 Para un análisis más completo del tema, ver: DE LUCA, Javier. "La obligatoriedad de un servicio social y los deberes de solidaridad". En: Cuadernos de Trabajo Social, N° 9, 1996, Madrid, ps. 153-186; DE LUCA, Javier. "La polémica sobre los derechos de solidaridad". En: Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Septiembre- Diciembre 1994, ps. 9-88.

49 En efecto, al desarrollar el rol de los ciudadanos en el modelo constitucional del Estado Peruano, el Tribunal se ha limitado a establecer de manera reiterada, que:

"(...) la solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial". Por ello, al principio de solidaridad son inherentes, de un lado, "el deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común", y de otro, "el deber del núcleo directivo de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales". En: Fundamento 16 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 2945-2003-AA.

contribuir con el gasto público del país, en términos de una solidaridad tributaria sustentada en la pertenencia a una comunidad, ello no ocurre con los no residentes. La regla del beneficio no promueve la equidad en términos de solidaridad, toda vez que conduce al reparto de la carga tributaria de forma acorde con la ventaja efectiva o potencial que cada contribuyente recibe con motivo de las actividades y servicios provistos por el Estado. Como señala Villegas, este supuesto se opone al postulado de solidaridad social<sup>50</sup>. En el mismo sentido, la categoría de ciudadano como miembro de una comunidad económica y social, a que hace referencia el Tribunal Constitucional, no puede ser atribuida a un no residente.

Finalmente, la capacidad contributiva en la que el Tribunal legitima la imposición, no se observa en la dimensión en la imposición de los no residentes. La capacidad contributiva existe pero es de baja intensidad y fragmentaria, se presenta en el sentido negativo inicialmente otorgado por el Tribunal: la ausencia de manifestación de riqueza impide la existencia de un impuesto; pero no en un sentido positivo, como justificante de la obligación de contribuir y parámetro de equidad en la tributación.

La imposición para los no residentes, al igual que para los residentes, encuentra sustento constitucional, en primer lugar, en la soberanía y jurisdicción que el Estado Peruano tiene sobre su territorio, de acuerdo con la norma constitucional (artículo 54°) y el derecho internacional.

En el mismo sentido, en el derecho internacional la justificación para hacer tributar a un extranjero no residente se encuentra en la potestad tributaria de los Estados, reconocida como una manifestación de su jurisdicción interna, en el sentido que es un tema que debe ser atendido exclusivamente por ellos dentro de su territorio<sup>51</sup>. En la misma línea, se niega la potestad tributaria en los supuestos en los que se grave a los extranjeros en función de una situación que no tuviera conexión alguna con el territorio. Se exige la existencia de una conexión relevante con el territorio para legitimar la tributación de los extranjeros<sup>52</sup>.

La norma constitucional reparte la potestad tributaria entre distintos ámbitos de actuación y limita su ejercicio. De manera general, el concepto

de potestad tributaria se relaciona con la potestad, constitucionalmente reconocida, que gozan determinados entes territoriales, para establecer un sistema de ingresos. Dependerá de la Constitución Política de cada país, la identificación de los entes que cuentan con esta potestad, y el ámbito de su aplicación respecto de las distintas categorías que conforman los tributos.

El artículo 74° de la Constitución Política Peruana reparte la potestad tributaria entre los tres niveles de gobierno -central, regional y local- y establece los límites que deben ser respetados en su ejercicio. A partir de la distribución de la potestad tributaria prevista por la norma constitucional, se concentra en el gobierno central la potestad sobre los impuestos, las tasas y contribuciones nacionales<sup>53</sup>; en cambio, la potestad de los gobiernos locales y regionales sólo recae respecto de las tasas y las contribuciones de las respectivas jurisdicciones.

El fundamento constitucional de la imposición a los no residentes responde en segundo lugar, a la conexión entre el ingreso y el gasto público<sup>54</sup>. Sin embargo, a diferencia de los residentes, no se puede sustentar la obligación de contribuir con el gasto público en la ciudadanía. El deber de contribuir de los no residentes se sustenta en la vinculación del gasto público con la creación de situaciones de ventaja que permite a los no residentes participar en la actividad económica del país y obtener rentas. El gasto público en la infraestructura, servicios y bienes desplegados desde el sector público, así como en el sistema jurídico que garantiza la actividad productiva, incide en la producción, tráfico o consumo de la riqueza del país. Por ello, surge la legitimación para obligar a los no residentes a contribuir con su financiamiento.

En esta perspectiva, se presenta el principio de capacidad contributiva en su dimensión de límite a la imposición, en el sentido que debe existir alguna manifestación de riqueza en el país sobre la que recaiga el impuesto.

A diferencia de los residentes, no existe una pertenencia social, sino económica. Se trata, como señala Rosembuj, de una pertenencia económica saltuaria, ocasional, excepcional, conectada objetivamente a la realización de los hechos imposables, con relativa prescindencia de sus circunstancias personales y familiares; por

50 VILLEGAS, Héctor. *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Depalma 2000, p. 201.

51 Este tema es trabajado por Guillermo Teijeiro, quién además, desarrolla la diferencia entre soberanía y jurisdicción. Al respecto ver: TEIJEIRO, Guillermo. "Aplicación de las normas tributarias en el espacio". En: *Tratado de Tributación. Tomo I*. Director: Horacio García Belsunce. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 709-711.

52 XAVIER, Alberto. Op. Cit. P. 43.

53 Se debe tener en cuenta que a nivel del gobierno central, se reparte la potestad entre el legislativo y el ejecutivo. El primero tiene potestad exclusiva en el ámbito de los impuestos y las contribuciones, mientras que en el ejecutivo recae de manera exclusiva la potestad tributaria sobre las tasas nacionales y los aranceles.

54 En ese sentido, resulta interesante la cita de Tulio Rosembuj: "el fundamento de la ley tributaria responde con certeza a la conexión ingreso-gasto público, antes que a su relación de soberanía territorial. Sostiene Maffezoni que no es la territorialidad de un hecho la que confiere la calificación de índice de capacidad económica, sino que, por el contrario, es la capacidad económica la que otorga la territorialidad".

ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional* Barcelona: El Fisco, 2001, p.21.

lo que queda como único criterio de vinculación con el sujeto, la pertenencia económica del hecho imponible<sup>55</sup>.

La vinculación con el gasto público propuesta, responde al principio económico del beneficio. Como se ha sostenido, desde la teoría económica, se considera que los no residentes tributan porque se benefician del marco jurídico y económico que le posibilita la realización de actividades y obtención de rentas en el país.

Algunos tratadistas han calificado esta relación como un nuevo concepto de lealtad económica. La noción del Estado no solo tiene una dimensión política sino también una social y económica; es en esta última en la que se sustenta, constitucionalmente, la imposición sobre los no residentes<sup>56</sup>.

El fundamento constitucional de la imposición a los no residentes se encuentra, en tercer lugar, en el principio de igualdad recogido expresamente en el artículo 74° de la Constitución Política. A partir de él, se construye el argumento de que todas las personas sujetas al ordenamiento peruano -nacional o extranjera, residente o no residente- deben colaborar con el financiamiento del gasto público del cual se benefician u obtienen alguna ventaja económica o social.

La aplicación que se postula de la igualdad es en su significado de generalidad, o igualdad en la distribución de la carga fiscal. A pesar de que la Constitución Peruana no contiene un artículo expreso que contenga la obligación de todos los sujetos a contribuir con el gasto público, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sustentado la tributación en la necesidad de sustentar el gasto público. Es a partir del principio de igualdad en la tributación, que esta obligación no puede excluir a los extranjeros no residentes<sup>57</sup>.

Sin embargo, la obligación de contribuir de los residentes, basada en su vínculo social y no sólo económico con la comunidad, con el Estado y en

concreto con su gasto público, genera una obligación de una dimensión mayor, en términos cualitativos y cuantitativos, que aquélla que se puede predicar de un no residente.

Por ello, los tratos asimétricos en favor de los no residentes se encuentran jurídicamente justificados, toda vez que no hay razón alguna para que tengan una carga impositiva de una dimensión similar a la de los residentes. De ahí que, sea difícil sustentar la afirmación de que se vulnera el principio de igualdad o se genera un trato discriminatorio no justificado, cuando frente a dos operaciones iguales que generen el mismo beneficio, se aplique una alícuota mayor a los residentes, que la aplicada a los no residentes.

Las diferencias resaltadas han sido puestas de manifiesto en la doctrina del derecho internacional, para admitir tratamientos asimétricos en favor de los no residentes, por razones técnicas, o asimétricos a favor de los no residentes, por motivaciones fiscales, como la finalidad de atraer inversiones extranjeras<sup>58</sup>. A modo de ejemplo, en España se justificaba la exoneración a las ganancias de capital de los no residentes – los residentes sí tributaban – por constituir una medida de política fiscal, para favorecer la inversión extranjera y mantener la competitividad de la economía española, ya que los demás países de la Unión Europea tampoco gravaban dichas ganancias<sup>59</sup>.

Ahora bien, no siempre, ni en todos los casos que se está frente a un trato asimétrico entre un residente y un no residente, se trata de dos supuestos no comparables. La existencia de tratos asimétricos en contra de los no residentes podría generar cuestionamientos, si se tiene en cuenta que ellos, en su mayoría son también extranjeros. Dependerá del análisis del caso concreto demostrar la semejanza de los supuestos, bajo la premisa de que la discriminación se efectúa en función de la nacionalidad o calificación de “capital extranjero y no de la residencia”<sup>60</sup>.

55 ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit, p. 23.

56 TEIJEIRO, Guillermo. Op. Cit. Ps. 716-717.

57 En el mismo sentido, al comentar el artículo 31.1 de la Constitución Española que establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, Ernesto Lejeune analiza la aplicación del principio de igualdad en la imposición, y al respecto señala que “Es hoy cuestión ya resuelta sin dubitaciones por la doctrina que, pese a las referencias a los nacionales de cada país que algunas constituciones suelen contener, en modo alguno pueden ser excluidos los extranjeros”. LEJEUNE, Ernesto. “El principio de igualdad”. En Tratado de Derecho Tributario. Tomo Primero. Dirigido por Andrea Amatucci. Colombia: Temis, 2001. P. 228.

58 LEJEUNE, Ernesto. Op. Cit. P. 229.

59 Cabe señalar que, como indica Serrano, en la actualidad a partir de la integración en la Comunidad Europea y las normas que al respecto han sido dictadas, este argumento ya carece de sentido. SERRANO, Fernando. *Fiscalidad Internacional*. Segunda Edición. 2005. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005. Ps. 51-52.

60 Resulta ilustrativo el estudio que efectúa Heleno Taveira sobre el principio de la no discriminación en materia tributaria, aplicado al capital extranjero en el Brasil. A partir del análisis de las normas constitucionales y legislativas de Brasil que garantizan la igualdad tributaria y un trato similar al capital nacional y extranjero, Taveira concluye que Brasil adopta para el capital extranjero, un régimen de equiparación de tratamiento y que el principio de no discriminación del capital extranjero, aplicado en materia tributaria, quiere decir que ningún sujeto no residente, por el hecho de ingresar cualquier monto de capital, calificado legalmente como “capital extranjero”, podrá ser sometido a un tratamiento más severo que aquel al que esté sometido el residente en Brasil y que se encuentre en situación equivalente. En ese sentido, el estudio tiene como objetivo demostrar la imposibilidad de aplicación de mecanismos discriminatorios tributarios que inciden sobre empresas nacionales cuyo capital o actividad tenga participación del exterior.

TAVEIRA, Heleno. “El principio de no discriminación tributaria”. En: *Estudios de derecho tributario internacional*. Convenios de doble imposición. Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis. 2006. Ps. 452-486.

La existencia de tratos asimétricos tampoco está prohibida a la luz del principio de no discriminación que tiene su fuente en el artículo 24 del Modelo OCDE. El Apartado I del citado artículo señala que *“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 estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del Artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*

De acuerdo con su elemento objetivo, los extranjeros no deben estar sujetos, en un determinado Estado, a ninguna tributación diferente o más onerosa que aquellas a las que estuvieran o pudieran estar sujetos los nacionales de ese Estado que se encuentren en la misma situación. En otras palabras, el principio de la no discriminación proclama la irrelevancia de la nacionalidad para fundar un tratamiento desigual entre sujetos que se presentan objetivamente en situación idéntica, quedando vedada cualquier discriminación tributaria<sup>61</sup>.

La discriminación que está prohibida es la que se funda en la nacionalidad<sup>62</sup>, pero no así la que se basa en la residencia, considerada como un criterio legítimo de tratamiento fiscal diferenciado<sup>63</sup>. Incluso, se considera que el principio se ha formulado por una vía negativa, en lugar de una vía positiva (igualdad de tratamiento), para de esta manera, no cerrar las puertas a que un Estado, por razones diversas, especialmente de atracción de inversión extranjera, otorgue un tratamiento más favorable a personas de nacionalidad extranjera<sup>64</sup>.

## Conclusión

El análisis sobre la vulneración del principio de igualdad debe efectuarse respecto de dos situaciones comparables. No puede haber vulneración a este principio donde no existan dos situaciones

semejantes. Al trasladarse esta premisa al ámbito del Impuesto a la Renta para analizar los tratos asimétricos en favor de los no domiciliados, resulta indispensable determinar si existe similitud en la justificación de la imposición que recae sobre ambas categorías de contribuyentes.

La teoría económica y constitucional, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el desarrollo teórico del principio internacional a la no discriminación, recogido en los convenios de doble imposición tributaria suscritos por el Perú, permiten concluir que la imposición de un residente no es comparable, en términos generales, a la de un no residente, porque se sustentan en principios diferentes.

En ese sentido, la evidencia de tratos asimétricos a favor de los no residentes es una situación que no tiene, en términos generales, incidencia sobre el principio a la igualdad tributaria, o la vulneración de la no discriminación contra los residentes en el país. La comparación entre ambas situaciones, podría efectuarse en casos concretos, pero siempre que se trate de una discriminación indirecta en contra de los extranjeros, es decir, cuando a partir del criterio de no residencia se establezca una regla que genere el efecto discriminatorio contra el no nacional.

En síntesis, el principio de igualdad tributaria prohíbe diferenciar en función de la nacionalidad, pero no de manera general, en función de la residencia. Como señala Xavier, a la luz del principio de igualdad entre ciudadanos y extranjeros, consagrados por las Constituciones en la generalidad de los países, debe considerarse inconstitucional cualquier ley que prevea un tratamiento fiscal discriminatorio atendiendo a la nacionalidad de los contribuyentes<sup>65</sup>. Este razonamiento, sin embargo, no se replica en las asimetrías en función de la residencia.

El principio de no discriminación, recogido en los convenios de doble imposición tributaria, también busca eliminar tratos discriminatorios en función de la nacionalidad, pero valida la posibilidad de que las legislaciones de los países contengan normas más favorables para los extranjeros -no

61 XAVIER, Alberto. Op. Cit. P. 224-225.

62 El numeral 2 del artículo 2° de la Carta Magna establece que toda persona tiene derecho “A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

63 “La expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante.

(...)

Por otra parte, el apartado I ha sido deliberadamente redactado de forma negativa. Al establecer que los nacionales de un Estado contratante no podrán ser 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 estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado contratante que se encuentren en las mismas condiciones, el apartado obliga lo mismo que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero siendo el objetivo esencial de la cláusula prohibir que un estado discrimine en contra de los nacionales del otro Estado, nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares (...), conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales. Tal como está redactado el apartado I no impediría esta posibilidad”.

Comentarios al artículo 24° relativo a la no discriminación. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. 2005. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ps. 309-311.

64 XAVIER, Alberto. Op. Cit. P. 226.

65 XAVIER, Alberto. Op. Cit. Ps. 220

residentes-, con objetivos de índole fiscal, como por ejemplo la atracción de inversión extranjera.

De otro lado, la dación de reglas tributarias más favorables para los no residentes, adquiere justificación en el vínculo de menor intensidad que tienen con el Estado Peruano. Los no residentes, se vinculan sólo en términos económicos, en la medida que el gasto público en bienes y servicios ha permitido la obtención de la ganancia en el territorio

peruano. No hay por ello, un vínculo de solidaridad con los miembros de la comunidad que no puedan aportar al gasto público total del Estado. Esta última característica si se encuentra en los residentes, que se vinculan con el Estado Peruano no solo en lo económico sino también en lo social, al ser partes de una misma comunidad, y por ello hay una mayor obligación para contribuir con el gasto público, a fin de generar redistribución. 