

“Solución al problema de la doble tributación en el caso de las Empresas Multinacionales Andinas”

Luis Hernández Berenguel

Catedrático de Derecho Tributario de la PUCP.

La Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y aprobó también el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. En el Perú, por el Decreto Ley 19535 de 19 de setiembre de 1972 se aprobó dicha Decisión.

Como se sabe, el Derecho Tributario pretende evitar la doble tributación o múltiple tributación. Este fenómeno puede existir a nivel interno en un país, cuando existen varios poderes impositivos, o a nivel internacional.

La doble o múltiple tributación a nivel nacional existe cuando en un mismo país hay dos o más poderes impositivos. Tal situación se presenta, por ejemplo, en los países que están organizados federativamente, de forma tal que existe el Gobierno Central con poder para crear tributos y cada Estado a su vez tiene su Gobierno Local con el mismo poder para crear tributos. El ejercicio de ambos poderes impositivos hace que muchas veces las personas se vean enfrentadas a este fenómeno de doble o múltiple tributación.

Igualmente ocurre a nivel internacional, fundamentalmente por los diversos criterios atributivos que cada país escoge en su legislación positiva de carácter tributario. Así por ejemplo, puede darse el caso de una persona natural de determinada nacionalidad, que esté obligada a pagar el impuesto a la renta en su país de nacimiento, donde quiera que tal persona se encuentre o cualquiera que sea el lugar donde obtenga sus rentas. Empero, podría ocurrir que esa persona además tenga que tributar, suponiendo que esté trabajando en el extranjero, en el país en el cual está desarrollando sus actividades. En el país de origen de dicha persona se estaría adoptando como criterio atributivo el de la nacionalidad. En cambio, en el país donde la persona desarrolla sus actividades se estaría adoptando como criterio atributivo el del domicilio. Esto determinaría que la referida persona se vea enfrentada a un problema de doble tributación internacional.

En definitiva, para un grueso sector de la doctrina tributaria el fenómeno de doble o múltiple tributación internacional, que en este caso es el que nos interesa, se genera cuando un mismo sujeto pasivo, al mismo tiempo, sobre el mismo objeto, se ve enfrentado a la obligación de pagar dos o más tributos de la misma naturaleza a favor de dos o más poderes impositivos representados por Gobiernos de diferentes países.

La Decisión 40 evita el problema de la doble o múltiple tributación internacional entre los Países Miembros del Pacto Andino, en lo que se refiere a dos tributos fundamentales, cuales son el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio empresarial. Únicamente dicha Decisión se aplica a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros. Cuando se habla de personas, se alude no solamente a las personas físicas o naturales y a las personas morales o jurídicas, sino también a cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

La Decisión 40 adopta como criterio general que el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio empresarial únicamente se apliquen en el territorio donde se encuentra la fuente productora de la renta, tratándose del primero de los impuestos mencionados, o donde se encuentren los bienes, tratándose del segundo de dichos impuestos. Se admiten sin embargo algunas excepciones que en el caso del impuesto a la renta básicamente están referidas:

-) A los beneficios que obtengan las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, que sólo estarán sujetas a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieran domiciliadas.
-) A las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, caso en el cual dichas ganancias serán gravadas por el País Miembro en el cual estuvieron registrados los bienes al momento de la enajenación.

—) A las ganancias de capital derivadas de la enajenación de títulos, acciones y otros valores, caso en el cual dichas ganancias se gravan en el País Miembro en cuyo territorio tales documentos se hubieren emitido.

—) A las rentas provenientes de prestación de servicios personales efectuadas por personas que actúan en un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, caso en el cual dichas rentas sólo son gravadas por ese país, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

—) A las rentas provenientes de prestación de servicios personales que correspondan a las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizan tráfico internacional, caso en el cual las rentas serán gravadas por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

En lo que se refiere al impuesto al patrimonio empresarial, en que como ya se ha dicho la Decisión 40 establece que el patrimonio situado en el territorio de cada País Miembro será gravado únicamente por este país, se admiten las siguientes dos excepciones:

—) Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación se entiende que están situados en el País Miembro en el cual se halle registrada la propiedad, adoptándose aquí una ficción legal en virtud de la cual se prescinde del hecho real de su ubicación física.

—) Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios se entienden situados en el País Miembro en que tiene su domicilio el deudor, si se trata de una obligación, o la empresa emisora en su caso, si se trata por ejemplo de acciones, adoptándose también la ficción legal de prescindir de la ubicación física real de tales bienes.

Como se sabe, en el Perú la Decisión 40 ha entrado en vigencia desde el ejercicio gravable 1981. Así lo ha reconocido expresamente la Dirección General de Contribuciones, que en el Perú es el órgano administrador de los dos únicos tributos a que se refiere dicha Decisión, cuales son el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio empresarial.

Ahora bien, la Decisión 169 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena legisla sobre las Empresas Multinacionales Andinas, estableciendo su objeto y alcances. En el Perú tal Decisión fue aprobada por el Decreto Supremo No. 020-82-ITI/IG de 21 de mayo de 1982. Las Empresas Multinacionales Andinas tienen que tener como domicilio principal, uno que esté situado en el territorio de uno de los Países Miembros. No solamente pueden haber inversionistas nacionales de dos o más Países Miembros en dichas Empresas Multinacionales Andinas, sino que también pueden existir, aún cuando con limitaciones en cuanto al porcentaje respecto de su capital, inversionistas exyanjeros. De otro lado, las Empresas Multina-

cionales Andinas deben constituirse como sociedades anónimas, sujetándose al procedimiento previsto en la legislación nacional del país en que se domicilie. Existen, por otra parte, incentivos de los que gozan las Empresas Multinacionales Andinas.

El objeto de este artículo que me ha sido solicitado, es incidir en aquellos aspectos tributarios que afectan a las Empresas Multinacionales Andinas y que están vinculadas a su vez con las normas contenidas en la Decisión 40. En este sentido, únicamente interesa analizar la norma contenida en el artículo 26 de la Decisión 169 que a la letra dice:

“Artículo 26.— Con el fin de evitar situaciones de doble tributación, no se gravará con impuesto a la renta o a las remesas:

a) En el País Miembro del domicilio principal de la empresa multinacional andina: la parte de los dividendos por ella distribuida y correspondiente a utilidades previamente gravadas en el País Miembro de domicilio de la sucursal, así como la renta proveniente de la redistribución de dicha parte de los dividendos efectuada por empresas inversionistas en el mismo país.

b) En los demás Países Miembros: la renta proveniente de la redistribución de dividendos previamente gravados que perciben sus empresas inversionistas de una empresa multinacional andina.

Para tales efectos se tendrá en cuenta la legislación nacional y en ningún caso generará situaciones discriminatorias para las empresas nacionales colocadas en situación similar”.

PRINCIPALES CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA COMPLEMENTACION ENTRE EL ARTICULO 26 DE LA DECISION 169 Y LAS NORMAS DE LA DECISION 40

Este enfoque será realizado en función de la existencia de una Empresa Multinacional Andina con domicilio en el Perú, con inversionistas nacionales (peruanos) y con inversionistas de otros Países Miembros del Pacto Andino.

1) Si la Empresa Multinacional Andina a que nos estamos refiriendo **no tiene sucursales** establecidas en otros Países Miembros, la totalidad de las utilidades que obtenga estarán afectas al impuesto a la renta en el Perú, de acuerdo a las normas contenidas en la Decisión 40 que gravan en función de la legislación aplicable en el territorio donde está la fuente productora de la renta. En este caso, la fuente productora de la renta tiene su ubicación en el territorio del Perú, porque sería allí donde la Empresa Multinacional Andina realizaría sus actividades.

Dentro de esta misma hipótesis, si la Empresa Multinacional Andina decide distribuir sus utilidades entre sus propios accionistas, el dividendo quedará gravado en el Perú con el impuesto a la renta que se viene aplicando, en lo que se refiere a personas

no domiciliadas, con la tasa del 40 o/o y que a mérito de la modificación establecida por el reciente Decreto Legislativo No. 298 se aplicará con la tasa del 30 o/o a partir del 1o. de enero de 1985.

Esto será así, también en aplicación de las normas de la Decisión 40 que establecen que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde la empresa que los distribuye estuviera domiciliada. En consecuencia, los dividendos que reciben los inversionistas de otros Países Miembros no tributarán en dichos Países.

2) Si la Empresa Multinacional Andina a que nos estamos refiriendo **tiene sucursales** establecidas en otros Países Miembros, se producirán las siguientes consecuencias:

a) En aplicación de las normas de la Decisión 40, las utilidades que obtenga cada sucursal quedarán gravadas con el impuesto a la renta que se aplique en el País Miembro de domicilio de la sucursal. Estas utilidades engorsarán las que obtenga en el Perú la Empresa Multinacional Andina. Empero, en el Perú dicha Empresa Multinacional Andina no pagará el impuesto a la renta sobre sus utilidades acumuladas, en las que ya se ha incluido las provenientes de sus sucursales, sino que lo hará exclusivamente previa deducción de las utilidades que fueron recibidas de cada una de sus sucursales.

Esta consecuencia será la misma aún cuando en el País Miembro de domicilio de cada sucursal no se aplique el impuesto a la renta sobre las utilidades de dicha sucursal.

Dentro de este mismo orden de ideas, una vez que la Empresa Multinacional Andina haya pagado en el Perú el impuesto a la renta sobre su utilidad acumulada previa deducción de la utilidad recibida de sus sucursales, la distribución de dividendos sólo estará gravada en el Perú en la parte en que el dividendo no proviene de la utilidad recibida de las sucursales. En la medida en que la Empresa Multinacional Andina distribuya dividendos que íntegramente están conformados por las utilidades recibidas de sus sucursales, no habrá impuesto a la renta aplicable en virtud de la norma especial contenida en el inciso a) del artículo 26 de la Decisión 169. En nuestro concepto, de acuerdo con la legislación peruana del impuesto a la renta, se debe reputar que las primeras utilidades que la Empresa Multinacional Andina redistribuye, son las que provienen de las sucursales domiciliadas en otros Países Miembros.

b) Una vez que los inversionistas nacionales han recibido dividendos de la Empresa Multinacional Andina, si es que tales dividendos provienen de las utilidades que generaron las sucursales de la Empresa Multinacional Andina, tales inversiones podrán a su vez redistribuir los di-

videndos sin que se les aplique impuesto a la renta alguno, en virtud de lo establecido en la parte final del inciso a) del artículo 26 de la Decisión 169.

c) Todos los dividendos que un inversionista de un País Miembro distinto al Perú reciba de la Empresa Multinacional Andina, sin excepción alguna, no estarán afectos en dicho País Miembro, por la norma contenida en el inciso b) del artículo 26 de la Decisión 169.

d) Resulta evidente que para que todas las consecuencias anteriormente expuestas resulten indiscutibles, la Empresa Multinacional Andina tendrá que otorgar certificados a sus accionistas, cuando se produzca la distribución de dividendos, a fin de determinar claramente en ellos los elementos necesarios para que las consecuencias antes anotadas puedan ser aplicadas sin que quepa discusión respecto de los órganos administradores de tributos de los Países Miembros. Igualmente, cuando la Empresa Multinacional Andina tiene sucursales en otros Países, la recepción de las utilidades de cada sucursal deberá estar acreditada con certificados igualmente fehacientes.

e) La última parte del artículo 26 de la Decisión 169 no solamente señala que deberá tenerse en cuenta la legislación nacional, sino que "en ningún caso generará situaciones discriminatorias para las empresas nacionales colocadas en situación similar".

Caben aquí diversas interpretaciones, lo que ameritaría una precisión, a nivel nacional cuando menos, de la norma pertinente. Nosotros nos inclinamos por la interpretación en virtud de la cual deberá aplicarse a una empresa nacional, que no está constituida como Empresa Multinacional Andina, sólo a nivel de legislación nacional, normas que no las pongan en desventaja.

12 de noviembre de 1984.