

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDO EN LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y LAS RENTAS DE CAPITAL



Tulio Tartarini Tamburini*

Discrimination concerning taxpayers is often found in every tax system, which allows double tax burden to happen. It is for this reason that agreements such as the Double Taxation conventions and the Andean Community Resolution 578 arise, which refer to the non-discrimination principle.

In the following article, the author proposes a new way to interpret this non-discrimination principle contained in the Andean Community Resolution 578, analyzing Peru's context and legislation in order to determine how to solve this problem when, for example, there is a differentiated treatment and a consequent unfair taxation to those who domicile abroad.

KEY WORDS: *Non-discrimination principle, domicile of the taxpayer, double taxation, Andean Community Resolution 578, Income Tax.*

La discriminación de los contribuyentes en el ámbito tributario es un fenómeno que ocurre constantemente y que puede contribuir a que se dé la doble carga fiscal. Es por este motivo que surgen acuerdos como los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, que hacen referencia al principio de no discriminación.

En este artículo, el autor propone una forma de interpretar el principio de no discriminación contenido en la Decisión 578 analizando el contexto y legislación del Perú para determinar cómo solucionar este problema cuando, por ejemplo, en asuntos vinculados a la imposición por domicilio, haya un trato diferenciado.

PALABRAS CLAVE: *Principio de no discriminación, domicilio del contribuyente, doble imposición, Decisión 578 de la Comunidad Andina de las Naciones, Impuesto a la Renta.*

* Abogado. Magíster en Derecho (LL.M) por la Universidad de Nueva York. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

I. INTRODUCCIÓN

Es objeto del presente artículo analizar los alcances del principio de no discriminación desde la peculiar perspectiva con que el mismo es abordado por la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones [en adelante, CAN], la cual aprueba el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en los países miembros de la comunidad.

Este principio se encuentra contenido en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, que siguen el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [en adelante, OCDE], con una serie de variantes, atendiendo a las particulares situaciones de discriminación que pudieran presentarse y que se busca prohibir. De ellas, es quizás la cláusula que prohíbe la discriminación en razón a la nacionalidad la que más nos ayude a entender, por simple comparación, cómo debiera interpretarse y aplicarse la prohibición de discriminación en base al **domicilio** que, en una fórmula de alcances que creemos que aún no han sido explorados, prevé la Decisión 578.

Luego de esbozar lo que es nuestra interpretación en torno al significado y alcances de la decisión en esta materia, proponemos algunos casos particulares en los cuales puede apreciarse la aplicación de este principio, con relación a la imposición a la que se ven sometidas en el Perú las personas naturales domiciliadas en los demás países de la CAN respecto de las rentas producidas por capitales, conforme a la categorización que prevé nuestra Ley del Impuesto a la Renta.

Así, observaremos si algunos aspectos de nuestro régimen fiscal pueden catalogarse como discriminatorios conforme a la Decisión 578, con la necesaria consecuencia de que, al implicar un trato menos favorable para los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN, los mismos deberían ser inaplicados.

II. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL MARCO GENERAL DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios para evitar la doble imposición tienen como función esencial evitar o amino-

rar la doble imposición jurídica, que es la que se produce cuando una persona es sometida a imposición respecto de la misma renta o riqueza por dos o más Estados. Ello, a diferencia de la doble imposición económica, que es la que se produce cuando un mismo ingreso es sometido a gravamen en cabeza de dos entidades legalmente diferentes, por dos jurisdicciones también distintas. La doble imposición jurídica ocurre usualmente cuando tanto el Estado de fuente de la renta cuanto el Estado de residencia del perceptor pretenden ejercer su derecho a gravar la misma renta o una porción de ella.

A fin de aliviar dicha doble carga fiscal, los convenios para evitar la doble imposición prevén reglas específicas ya sea para que sólo uno de los Estados grave la renta (tributación exclusiva) o para que ambos lo hagan (tributación compartida), garantizándose que, en este último caso, el Estado de residencia aplique mecanismos para aliviar el efecto de la doble tributación; por ejemplo, mediante el otorgamiento de un crédito por el impuesto pagado en el Estado de fuente o alternativamente eximiendo en el Estado de residencia a la renta gravada en el de la fuente.

A efectos de atribuir las potestades tributarias, los convenios para evitar la doble imposición tienen reglas de **clasificación** de las rentas, en base a una conceptualización tradicional que las divide en función al tipo de fuente o actividad generadora (intereses, regalías, rentas empresariales, rentas provenientes del trabajo personal, entre otros). Luego, contienen reglas de **asignación**, conforme a las cuales la potestad primigenia de gravar dichas rentas (ya sea exclusiva o no) es otorgada a uno de los Estados contratantes, o bien al de residencia del perceptor o bien al de fuente o lugar de origen del beneficio gravado.

Siendo ésta una de las principales funciones de los convenios para evitar la doble imposición, existen otras cláusulas contenidas en los mismos que persiguen propósitos distintos. Una de ellas es la cláusula de no discriminación, la cual se encuentra contenida en el artículo 24 del Modelo para Evitar la Doble Imposición de la OCDE [en adelante el, Modelo de la OCDE]¹ y, para el caso que nos ocupa, en el artículo 18 de la Decisión 578.

¹ Y por ende recogida –al menos en parte– en los Convenios suscritos por el Perú que siguen ese modelo, tales como los convenios para evitar la doble imposición celebrados con Chile, Canadá y Brasil.

Sobre el sentido de las cláusulas de no discriminación incluidas en los convenios para evitar la doble imposición, se ha dicho que las mismas “constituyen una manifestación del principio de igualdad, aunque con contornos específicos que singularizan (i) cada cláusula en atención a su alcance, condiciones de aplicación y contenido, y (ii) la totalidad de las cláusulas por su naturaleza jurídica y condiciones de efectividad [...]”. En este sentido, “las cláusulas de no discriminación son unas de las posibles manifestaciones de la equidad entre contribuyentes y no de la equidad entre naciones (*inter-nations equity*), modalidad que pretende conseguirse con el establecimiento de las reglas distributivas de competencia”².

De acuerdo a los convenios para evitar la doble imposición celebrados conforme al Modelo de la OCDE, la prohibición de discriminación prevista en el artículo 24 se estructura a través de cláusulas con contenidos y alcances específicos. Así:

- La cláusula 1 del artículo prohíbe la discriminación en razón de la **nacionalidad**.
- La cláusula 2 extiende la protección de la cláusula 1 a los apátridas residentes de los Estados contratantes.
- La cláusula 3 prevé la no discriminación de los establecimientos permanentes de residentes del otro Estado situados en el propio Estado.
- La cláusula 4 es una de discriminación vinculada a los pagos o transacciones realizadas con residentes del otro Estado.
- La cláusula 5 evita la discriminación del residente cuyo capital es poseído por residentes del otro Estado (cláusula de la filial).

Para los efectos del presente artículo, interesa el análisis de la primera cláusula de no discriminación, vinculada a la nacionalidad. Si bien contiene una fórmula radicalmente distinta

a la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 18 de la Decisión 578, su revisión nos ayudará a entender, por contraste, el sentido de ésta última, así como la situación fáctica de comparación que corresponderá analizar a fin de determinar si existe o no discriminación en los términos de tal decisión.

La cláusula 1 del artículo 24 del Modelo de la OCDE, o cláusula de no discriminación por la nacionalidad, establece lo siguiente:

“Los **nacionales** de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no exijan o que sean más gravosas 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**” [El énfasis es nuestro].

Según se desprende del artículo citado, los nacionales de un Estado contratante no pueden ser sometidos en el otro Estado contratante a una imposición más gravosa³ que la que éste exige o aplica a sus propios nacionales conforme a su legislación interna. La condición esencial para que sea de aplicación dicha prohibición de diferencia de trato es que los nacionales de ambos estados “**se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia**” [El énfasis es nuestro].

La prohibición de discriminación que consagra la cláusula 1 del artículo 24 del Modelo de la OCDE pretende una homogenización de la situación de los nacionales del Estado con relación a los nacionales del otro Estado, a efectos de promover la competitividad, sin que medidas de proteccionismo que impliquen una carga fiscal más pesada dificulten la actuación de extranjeros o la hagan más gravosa, cuando se encuentren **en similares circunstancias** que los propios nacionales⁴.

El contenido de esta cláusula de no discriminación, según el Modelo de la OCDE, es bastante amplio pues no se limita al Impuesto a la

² GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. “La cláusula de no discriminación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”. En: *Fiscalidad Internacional*. Segunda Edición. Madrid. 2005. p. 914.

³ La imposición más gravosa que prohíbe el principio de no discriminación comprende tanto la obligación sustantiva (el tributo mismo) cuanto las obligaciones formales (declaración, pago, plazos, etcétera).

⁴ CALDERON CARRERO, José Manuel y Adolfo MARTÍN JIMENEZ. “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad”. En: *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2001. p. 665.

Renta y al Patrimonio, ámbito objetivo original de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición⁵. Más bien, tal artículo prohíbe al Estado contratante someter a sus no nacionales (esto es, a los nacionales del otro Estado) a cualquier “imposición u obligación relativa al mismo” que no sea exigible o que sea más gravosa que aquella imposición u obligación que se impone a los nacionales “que se encuentren en las mismas condiciones”. Por ende, el alcance de la cláusula no se extiende sólo a la imposibilidad de aplicar una mayor imposición fiscal sustantiva, sino que incluso, en base a ella, no estaría permitida la exigencia a los no nacionales de formalidades u obligaciones accesorias que los sitúen en una situación más gravosa en comparación con los nacionales del propio Estado que estén en las mismas circunstancias. Respecto del contenido de esta prohibición de discriminación, se ha dicho que:

“[...] La cláusula protege a los sujetos amparados por la misma no solo frente al Derecho tributario material sino también frente a las obligaciones derivadas del Derecho formal que, o bien resulten inaplicables a los propios nacionales o bien resulten más gravosas que éstas. La protección de la cláusula no se limita, por otra parte, al ámbito de los impuestos objeto del convenio tal como se definen en el artículo 2 del convenio. Esta es otra de las singularidades de la cláusula frente al resto del convenio, al resultar aplicable a cualquier impuesto y no solo a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”⁶.

En ese sentido, puede afirmarse que la cláusula tiene una doble vertiente: Prohíbe la exigencia de una mayor **carga fiscal sustantiva** (por ejemplo, mediante tasas impositivas más altas o mediante la utilización de bases imponibles más elevadas, ya sea por la prohibición de deducciones o por la no aplicación de exenciones, entre otros supuestos) así como imposibilita la exigencia de **mayores formalidades** que las previstas para los propios nacionales que, repetimos, se encuentren en **iguales circunstancias** que los nacionales del otro Esta-

do parte en el convenio para evitar la doble imposición.

Ahora bien, como hemos anotado, el requisito esencial que se exige a los nacionales del Estado que pretendan invocar la cláusula de no discriminación por la nacionalidad, es que se encuentren en “las mismas condiciones” que los nacionales del otro Estado. Por consiguiente, nacionales con **condiciones diferentes** no podrían invocar a su favor esta cláusula. En este contexto, conviene preguntarse: ¿Y qué significa encontrarse en las mismas condiciones? A fin de dilucidar esta interrogante conviene referirnos a los Comentarios al Modelo de la OCDE.

Conforme a los mismos, los sujetos nacionales de ambos Estados, respecto de los cuales debe realizarse un juicio de comparación para determinar si existe un tratamiento discriminatorio o no, deben encontrarse **en las mismas condiciones de hecho y de derecho**⁷.

Del mismo modo, la doctrina ha señalado lo siguiente: “La expresión ‘en las mismas condiciones’ debe referirse a los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general”⁸.

A fin de establecer la comparación, la cláusula 1 del artículo 24 enfatiza que uno de los factores a tomar en cuenta es la residencia fiscal. Así, entonces, la residencia de las personas a comparar es un elemento determinante para dilucidar si efectivamente ambas se encuentran en la misma situación de hecho y de derecho y, por lo tanto, merecen igual tratamiento fiscal sustancial y formal.

Sobre este respecto, los Comentarios al Modelo OCDE expresan lo siguiente⁹:

“Por la expresión ‘en particular con respecto a la residencia’ se entiende que la residencia del

⁵ No obstante, los convenios para evitar la doble imposición suscritos con el Perú circunscriben la aplicación de la cláusula a los impuestos que son materia de los Convenios.

⁶ GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. Op. cit. p. 20.

⁷ Párrafo 7 de los comentarios al artículo 24.

⁸ Ibid. p. 21.

⁹ Párrafo 7. Traducción libre.

contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si éste se encuentra situado en las mismas condiciones. La expresión ‘en las mismas circunstancias’ sería suficiente por sí misma para establecer que **un contribuyente que es residente de un Estado contratante y otro que no es residente de ese Estado, no se encuentran en las mismas condiciones**” [El énfasis es nuestro].

Como se advierte de los Comentarios al Modelo de la OCDE, resulta claro que la posición de un residente y un no residente no son comparables, al no encontrarse ambos en la misma situación de hecho y de derecho. En consecuencia, es totalmente permitido que un Estado articule y aplique regímenes tributarios diferenciados atendiendo a la residencia como factor de distinción, sin que la cláusula de no discriminación pueda constituir impedimento alguno para dicho propósito. Ello, dado que lo que se proscribió es la discriminación en razón de la **nacionalidad**, y no en razón de la **residencia** o domicilio fiscal.

Bajo este contexto, es válido que los Estados establezcan tratamientos diferenciados y generalmente más gravosos para sus no residentes respecto de los residentes, sin que ello pueda importar, bajo la perspectiva de esta cláusula, un tratamiento discriminatorio¹⁰.

Ese diferente tratamiento para residentes y no residentes se encuentra generalizado en los diversos países del mundo, incluyendo el Perú. El mismo se basa en la tradicional distinción entre el gravamen personal sobre rentas de fuente mundial, aplicado a los residentes o domiciliados, y el gravamen real sobre rentas consideradas territoriales, aplicado a los no domiciliados. Reiteramos que la referida distinción de tratamiento en sustancia tributaria (base gravable, tasa de retención, deducciones admitidas) y forma tributaria (mecanismos para la declaración, forma de pago, registro fiscal, etcétera), generalizada a nivel internacional, no podrá ser combatida aplicando la cláusula de no discriminación sobre la base de

la nacionalidad, prevista en el artículo 24 del Modelo de la OCDE. Situación distinta se presenta a partir de lo establecido en la cláusula de no discriminación de la Decisión 578, según veremos a continuación.

III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL MARCO DE LA DECISIÓN 578 DE LA CAN

A diferencia del Modelo de la OCDE, el artículo 18 de la Decisión 578 consagra el principio de no discriminación **en función al domicilio o residencia fiscal**. Tal disposición señala lo siguiente:

Artículo 18.- “Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países miembro.

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países miembro, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”.

Según se observa, el citado artículo de la Decisión 578 prohíbe a los países miembro de la CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) aplicar a las personas domiciliadas en los otros países miembro, un tratamiento menos favorable que el aplicado a los propios domiciliados.

Es entonces radical la diferencia entre esta cláusula y la prevista por el artículo 24 del Modelo de la OCDE, la cual, según se vio, precisamente permite que no quepa un tratamiento similar ante nacionales de ambos Estados que no tengan una situación comparable, “en especial en lo relativo a la residencia”.

Así, mientras el Modelo de la OCDE ve en la distinta residencia fiscal el factor preponderante para construir un sistema de imposición distinta para residentes y no residentes, sin que el mismo pueda objetarse por discriminatorio, la Decisión 578 ataca ese factor y señala

¹⁰ Según García Prats: “Desde la posición del modelo de convenio no resulta comparable, en ningún caso, la situación tributaria de un residente y de un no residente por lo que no se admitirá ninguna excepción a dicha máxima, permitiendo que los Estados determinen consecuencias tributarias en perjuicio de unos u otros, de acuerdo con su margen de discrecionalidad que no resulta afectado por el convenio. No siendo comparables las situaciones jurídico tributarias de los residentes y de los no residentes los Estados encuentran un criterio válido de distinción para formular un sistema tributario distinto y en ocasiones aleatorio, para unos y otros, a pesar de que dicha disposición pueda provocar en ocasiones una situación tributaria realmente gravosa”. Op. cit. p. 923.

que el mismo no puede ser tomado como justificante para la diferencia de trato. Entonces, lo que la Decisión 578 prohíbe, precisamente, es la discriminación (“trato desigual”) en función al domicilio o residencia fiscal.

Siendo esa la directriz que obliga a seguir la Decisión 578, debe analizarse si los países integrantes de la CAN se encuentran habilitados a tratar a los domiciliados –en los demás países de la comunidad– de forma distinta a aquella con la que tratan a sus propios residentes.

Como cuestión previa cabría preguntarse si, para quienes negociaron y aprobaron la Decisión 578, el diferente domicilio fiscal de las personas físicas o empresas de los países miembro de la CAN no resultaba siendo una razón objetiva para que los Estados construyeran regímenes tributarios diferenciados para domiciliados y no domiciliados.

En efecto, es claro que los regímenes fiscales de los países miembros de la CAN, adhiriéndose a la práctica internacional, consagran el gravamen sobre la renta sobre la base de la distinta imposición a que se ven sometidos los residentes –o domiciliados– en el territorio respecto de los no residentes en el mismo. Mientras los primeros tributan, en términos generales, por las rentas y beneficios de procedencia mundial, los segundos lo hacen sólo respecto de aquéllas que tengan su “fuente” en el territorio respectivo.

Ante tal diferencia estructural, ¿cabía introducir una prohibición de discriminación como la que contempla el artículo 18 de la Decisión 578, fundamentada en el domicilio?

Es lógico suponer que los redactores de la Decisión 578, conocedores de los regímenes fiscales imperantes en su territorio y en el de

los demás países miembros, **no observaron en los mismos un obstáculo para la formulación de la cláusula de no discriminación en los términos en que fue redactada.** En otras palabras, los que debatieron y aprobaron la norma supranacional entendieron que, dentro de la lógica del mercado común integrado que supone la CAN, impedir una “discriminación” en función al domicilio era favorable y necesaria y así lo plasmaron en el texto de la Decisión 578, a pesar del régimen fiscal interno de cada país –vigente al tiempo de darse la Decisión 578– que sí consagra una diferencia de trato en base a la residencia.

Por consiguiente, tendría que concluirse razonablemente que la cláusula, al desplegar sus efectos jurídicos, se superpone al régimen tributario local que es fuente de distinción entre domiciliados y no domiciliados, a fin de hacer **inaplicables aquellas diferencias de tratamiento que hacen más gravosa la imposición (sustancial y formal) de los domiciliados en los otros países miembros respecto de los domiciliados en el propio territorio.**

Por ende, respecto de la aplicación específica de la Decisión 578 en el Perú, no compartimos aquellas respetables interpretaciones según las cuales, por la diferente forma de imposición que la legislación interna peruana prevé para los domiciliados (imposición periódica sobre fuente mundial) respecto de los no domiciliados (gravamen instantáneo sobre rentas que tengan su fuente en el territorio), la cláusula deviene en inaplicable al carecerse de normas internas que permitan la equiparación de tratamientos que ella dispone¹¹. A este respecto es conveniente enfatizar que la Decisión 578 es norma supranacional que, como tal, se ha integrado a la legislación interna, y vincula al Perú, sin que la legislación interna pueda utilizarse como pretexto para el incumplimiento de sus disposiciones¹².

¹¹ Posición sostenida, entre otros, por ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. “Ponencia General”. IX Jornadas Nacionales de Tributación. International Fiscal Association. p. 379. También por SÁENZ RABANAL, María Julia. “Tributación de las retribuciones de personas naturales y la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena”. En: QUIROZ VELÁSQUEZ, Carlos. “La Cláusula de No Discriminación en la Decisión 578”. Revista Peruana de Derecho de la Empresa 61. p. 226.

¹² Si bien inicialmente se formularon algunos cuestionamientos vinculados a la constitucionalidad y a la entrada en vigencia de la Decisión 578 (la cual no ha sido objeto de ratificación por el Congreso), a la fecha existe consenso, en el sentido que la misma ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2005, al tratarse de una norma comunitaria aprobada por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones en el marco de sus funciones delegadas. La aceptación de la vigencia de la Decisión 578 ha sido aceptada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria a través de la Carta 111-2010-SUNAT/20000, del 10 de setiembre de 2010, en la cual, sobre la base de lo opinado por el Ministerio de Relaciones exteriores, expresó que “[...] dado que el Perú es un Estado miembro de la CAN –organización internacional de naturaleza

El carácter preponderante de las normas internacionales a las que el Perú se ha sometido por sobre las disposiciones internas del país, ha sido también resaltado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Así, en la Resolución 3041-A-2004, del 14 de mayo de 2004, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” como jurisprudencia de observancia obligatoria, el máximo órgano administrativo en materia tributaria dejó sentado el criterio según el cual, por el principio de *pacta sunt servanda*, los tratados internacionales prevalecen sobre las normas nacionales, sin derogarlas, haciendo a éstas inaplicables en los extremos en que se opongan a la norma internacional. En efecto, el Tribunal indicó lo siguiente con relación a tal principio:

“Este principio surge del hecho que el Estado queda obligado por el derecho internacional mediante un tratado en vigor, en tal sentido no puede invocarse las disposiciones de su derecho interno para disculpar la falta de cumplimiento de sus obligaciones internacionales, o para escapar a las consecuencias de ella; es decir, no puede unilateralmente modificar los términos convenidos.

El criterio de prevalencia de los tratados sobre las normas internas no tiene efectos derogatorios sobre las normas internas que le sean opuestas, sino únicamente **las deja inaplicables a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado derivadas de su condición de parte en un tratado**. En tal sentido, la ley resultará aplicable en todos los supuestos en que no se contraponga con lo dispuesto en el tratado”.

Siendo ello así, afirmamos que el principio de no discriminación sobre la base de la residencia o domicilio contenido en el artículo 18 de la Decisión 578 es una disposición plenamente vigente y operante por lo que, de un lado, es exigible al Estado Peruano y, del otro, genera derechos subjetivos a las personas a las cuales les resulte aplicable la equiparación con el trato nacional (esto es, los sujetos domiciliados en los demás países miembros de la CAN que se sientan “discriminados”)¹³.

Dicho lo anterior, conviene ahora detenernos en el texto de la disposición supranacional para determinar sus alcances. Como se ha visto, el artículo 18 de la Decisión 578 proscribire a los países miembros de la CAN aplicar a las personas no domiciliadas en su territorio, pero domiciliadas en los demás territorios de la comunidad, un “tratamiento menos favorable” que el que aplica a sus domiciliados, respecto de los impuestos materia de la Decisión 578.

La disposición busca así la equiparación de tratamientos fiscales, con base en que no sea posible que un país miembro trate de modo “menos favorable” a los domiciliados en los demás países de la CAN que a sus propios domiciliados. En principio, tal equiparación tendría que llevar a la **equidad con igual** sujeción tributaria, en sustancia y forma, para los domiciliados en el territorio y para los no domiciliados en él pero domiciliados en los demás países miembro de la comunidad.

Empero, ¿es dicha equidad realmente posible? En nuestra opinión, claramente no, y

supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la organización y sus órganos— las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional [...] En ese sentido, de lo anteriormente glosado cabe concluir que, toda vez que la decisión 578 —Régimen para Evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina que ha sido publicada en la Gaceta Oficial 1063, la misma se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional”.

¹³ Esta posición que proclama la aplicación directa de la Decisión 578, haciendo inaplicable cualquier normativa de Derecho interno que imponga una regla que vulnere la prohibición de discriminación que ella dispone, es asumida por la Sunat en el Informe 183-2010-SUNAT, en el cual acepta la aplicación material de la cláusula bajo análisis sin requerirse mayor reglamentación interna. En tal informe, la Sunat ha afirmado que a un no domiciliado (pero domiciliado en otro territorio de la CAN) le son aplicables las normas de los sujetos domiciliados en el país. Así, equiparó el trato de un trabajador dependiente domiciliado en Ecuador que prestaba servicios en el Perú, al de un trabajador domiciliado en nuestro país, en los siguientes términos: “Debe advertirse que el artículo 18 antes glosado específicamente prohíbe el trato discriminatorio en función al domicilio del sujeto, razón por la cual, en el supuesto bajo análisis, una persona natural domiciliada en un país miembro de la Comunidad Andina que está sujeta al Impuesto a la Renta en el Perú tiene derecho a tributar, desde el primer día de su permanencia en el país, de modo equivalente a como tributan las personas naturales domiciliadas en el Perú, salvo que existiera un tratamiento diferenciado en función a alguna consideración adicional distinta al domicilio”.

creemos que tal tratamiento equitativo **tampoco es algo que emane de forma categórica** del texto del artículo 18 de la Decisión 578.

En efecto, aplicar un tratamiento equiparable a los domiciliados en el Perú y a los domiciliados en Bolivia, Colombia y Ecuador, implicaría someter a estos últimos a la misma carga tributaria que afrontan los primeros, en cuanto al Impuesto a la Renta se refiere, por ser el único tributo al que resultaría aplicable la Decisión 578 en nuestro país¹⁴. Considerando que los sujetos domiciliados, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵, tributan por sus rentas de fuente mundial con un tributo que, salvo excepciones (precisamente para algunas rentas derivadas del capital), es de configuración periódica anual, parece claro que dicho “tratamiento” **no puede ser extendido a las personas físicas o jurídicas domiciliadas en los demás países de la CAN**. Hacerlo, implicaría que los residentes de los países de la CAN (el Perú incluido), pasen a ser tratados plenamente como domiciliados, al mismo tiempo, de todos y cada uno de los países que la integran, lo cual resulta un despropósito que terminaría por agravar su situación impositiva.

En efecto, resultaría que, por ser los residentes de los países de la CAN domiciliados en “cada país” que la integra, éstos se verían sujetos a un régimen fiscal de periodicidad anual y de tributación personal (sobre la totalidad de rentas obtenidas a nivel mundial) en cada jurisdicción, teniendo cada Estado derecho a gravar esas rentas y someterlas a imposición de la misma manera que lo hace con sus domiciliados conforme a su legislación interna. Claramente ello no puede sostenerse como una consecuencia válida del texto del artículo 18 de la Decisión 578, el cual, a nuestro entender, **no exige igualdad exacta de tratamientos** (esto es, **equidad**).

Efectivamente, notamos que el artículo en comentario se limita a prohibir, para los sujetos domiciliados en los demás países miembros,

un “tratamiento menos favorable” que el que la legislación interna prevé para los propios domiciliados. Esto es, se proscribe un tratamiento diferencial que empeore la situación del sujeto no domiciliado, pero no se prohíbe la posibilidad de una **tributación más favorable**. Creemos que, precisamente, allí radica el sentido de la cláusula de no discriminación que contiene la Decisión 578.

Ella no pretende que cada jurisdicción de la CAN asuma como “domiciliados” para efectos impositivos a los domiciliados en los demás países de la comunidad (con todas las consecuencias que ello conllevaría según la legislación interna de cada Estado). Lo único que pretende es que, cuando cada país miembro someta a imposición a los domiciliados en los demás países ante una **específica renta con fuente en su territorio y respecto de la cual la Decisión 578 confiere jurisdicción fiscal**, la imposición que en efecto se ejerza **no tenga un resultado más gravoso** que el que habrían asumido los propios domiciliados al tributar por la misma operación.

Creemos que esta interpretación “hace sentido” y, efectivamente, permite una aplicación efectiva de la cláusula en cada jurisdicción, incluyendo la peruana. Guarda coherencia, además, con la estructura de la Decisión 578, la cual privilegia la imposición en el país de fuente con exoneración de la renta en el país de residencia del beneficiario. En esa medida, lo que se busca es que **las rentas estén sometidas a imposición en una sola jurisdicción y de la forma en que dicha jurisdicción las grava para sus propios domiciliados** o residentes (igualdad de trato nacional).

No podría otro ser el alcance del artículo 18 si se tiene en cuenta que, por aplicación del principio de legalidad, solo la Ley interna de cada Estado, aprobada según los cánones constitucionales correspondientes, puede crear los supuestos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Mediante los convenios para evitar la doble imposición (categoría en la que tendríamos que insertar a la

¹⁴ Ya que carecemos en la actualidad de un Impuesto al Patrimonio, otro de los impuestos comprendidos en la Decisión 578.

¹⁵ Artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta.- “Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora [...]. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.

Decisión para estos propósitos), sólo se puede “cercenar” la jurisdicción tributaria del Estado para recortarla o ponerle límites, pero no para ampliarla, pues los referidos tratados no crean potestades tributarias¹⁶.

Por ende, no puede interpretarse el artículo 18 de la Decisión 578 en el sentido que el mismo amplíe la “base de domiciliados” en los países miembros para fines tributarios, considerando como tales, además de aquellos previstos por la Ley interna, a los domiciliados en las demás jurisdicciones de la CAN. Todo ello con la finalidad de lograr la **equidad** tributaria¹⁷.

Lo importante, entonces, será establecer de qué forma cada país miembro de la CAN grava determinada transacción, o más propiamente cada tipo de renta según el régimen aplicable a sus propios residentes. Luego, si de acuerdo a las reglas distributivas de la Decisión 578, dicho Estado tiene la potestad de someter a imposición una renta o beneficio obtenido por un domiciliado en otro país miembro, en aplicación del artículo 18 de la Decisión 578, la imposición que en efecto ejerza no podrá ser menos favorable que la aplicada a los propios domiciliados. Dado que, por regla general, los domiciliados se ven gravados con una imposición más reducida o, si se quiere, “justa” (por una menor tasa, por la aplicación de deducciones personales, etcétera); la misma corresponderá aplicar a los domiciliados en los otros países de la CAN.

Cabe anotar que la posibilidad de que la cláusula de no discriminación concluya en lo que

podríamos denominar una discriminación “inversa” —conceder a los sujetos a quienes se prohíbe discriminar un tratamiento incluso más favorable que a los sujetos con quien se realiza la comparación— se encuentra expresamente admitida en el Derecho Internacional Tributario. Incluso, los Comentarios al Modelo de la OCDE, al tratar sobre la cláusula de no discriminación por la nacionalidad, contenida en el numeral 1 del artículo 24 y que antes hemos revisado, expresamente señalan que la misma **no exige un tratamiento equivalente**, pues no constituye violación de la misma que el Estado contratante otorgue a los nacionales del otro Estado concesiones, facilidades o regímenes fiscales que no estén disponibles para sus propios nacionales¹⁸.

IV. EL TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO Y LAS RENTAS DE CAPITAL

Con lo hasta aquí dicho, consideramos que el artículo 18 de la Decisión 578 permitiría una discriminación “inversa”, lo que supone que un país miembro de la CAN aplique a los domiciliados en los demás países miembros un tratamiento igual o más favorable que el que aplica a sus propios domiciliados, respecto del Impuesto a la Renta que incida sobre determinada transacción que tiene derecho a gravar conforme a la Decisión 578.

Ciertamente, la aplicación de dicho tratamiento no supone extender la condición de domiciliado al sujeto o persona residente en otro país miembro (para, por ejemplo, someterlo a gravamen por sus rentas de fuente mundial),

¹⁶ “El propósito primario de un tratado de impuestos es el de asignar los derechos al cobro de impuestos y proveer alivio si surge una doble tributación. Un Estado no puede cobrar un impuesto si: (i) El otro Estado contratante no ejerce sus derechos a cobrar impuestos asignados bajo un tratado; o (ii) un tratado de impuestos le otorga al Estado el derecho al cobro de impuestos, pero no se causa impuesto alguno bajo su ley interna. Solamente la ley interna en cada país tiene la fuerza para cobrar impuestos con base en su promulgación legislativa. Esa ley, sola, dicta el nivel de tributación, y la manera en que debe ser calculado”. ROHATGI, Roy. “Principios Básicos de Tributación Internacional”. Bogotá: Legis. 2008. pp. 58-59.

¹⁷ Posición que también sería incongruente si se tiene en cuenta que el artículo 2 de la Decisión 578 contempla una definición de “domiciliado” para efectos de su aplicación, señalando que “[...] una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual” y que “[...] se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o este no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva”. En esa medida, la norma supranacional claramente distingue a los domiciliados de cada jurisdicción tributaria integrante de la Comunidad, sin crear un concepto de “domicilio fiscal en la CAN”, lo que hubiera hecho de haber buscado la total equidad de tratamiento.

¹⁸ Conforme al párrafo 14, *in fine*, de los Comentarios al artículo 24 del Modelo de la OCDE: “[...] desde que el principal objetivo de esta cláusula es prohibir la discriminación en un Estado en perjuicio de los nacionales del otro, no hay nada que impida al primer Estado el conceder a las personas de nacionalidad extranjera, por sus especiales razones, como, notablemente, la necesidad de que los beneficios de un establecimiento permanente sean sometidos a imposición de acuerdo con el artículo 7, ciertas concesiones o facilidades no disponibles para sus propios nacionales. De la manera en que está redactada, la cláusula primera no prohíbe esto” [Traducción libre].

sino simplemente someterlo a imposición, respecto de la renta cuya fuente se encuentre en el propio Estado, como lo hace con sus propios domiciliados.

Sobre la base de esta conclusión, evaluaremos el régimen fiscal aplicable en el Perú a las rentas de capital obtenidas por sujetos domiciliados y no domiciliados, a los efectos de ensayar cómo podría realizarse una equiparación de tratamientos distintos que haga aplicable el artículo 18 de la Decisión 578. Por razones del espacio concedido y la amplitud que podría tener el tema, nuestra evaluación se limitará al caso de las personas naturales.

Las que denominamos para el presente trabajo “rentas del capital” son las de fuente peruana que corresponden a las rentas de la primera y la segunda categoría, enumeradas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁹. El artículo 23 contiene a las rentas de la primera categoría, esto es, a las derivadas del arrendamiento, subarrendamiento y otras formas de cesión en uso de bienes y/o derechos. El artículo 24, por su lado, contempla las otras rentas de capital (intereses, regalías, dividendos y ganancias de capital, entre otras).

En principio, y desde un punto de vista sustancial, la imposición distinta a la que pueden verse sujetos domiciliados y no domiciliados en nuestro país conforme a la Ley del Impuesto a la Renta puede deberse a (i) La forma diferente en determinar la base gravable; y, (ii) la tasa diferenciada.

A. Base gravable de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Para el caso de las personas naturales domiciliadas en el país, la base gravable puede corresponder a una renta neta establecida bajo una periodicidad anual, como ocurrió tradicionalmente en nuestra Ley del Impuesto a la Renta hasta el ejercicio 2008²⁰, en que la renta

neta global estaba conformada por las rentas netas de todas las categorías, con excepción de la tercera. Hoy en día ya no es así.

En efecto, las rentas de capital de la segunda categoría (y con la sola excepción de las provenientes de la enajenación de valores, acciones y otros títulos²¹), no son de periodicidad anual. Más bien, las ganancias de capital que provienen de la enajenación de inmuebles y las demás rentas de segunda categoría (distintas a las derivadas de la enajenación de valores), se gravan con un tributo que en buena cuenta es de realización inmediata, con retención definitiva en la fuente (para el caso de los intereses y regalías)²², o con obligación de pago directo con carácter definitivo, como ocurre con las rentas provenientes de la enajenación de inmuebles²³.

En lo que respecta a las rentas de la primera categoría, éstas siguen estando sometidas teóricamente a un impuesto de periodicidad anual, aunque, en la práctica, el mismo se liquida y paga mensualmente, pues la obligación es generalmente cubierta en su integridad con los pagos a cuenta realizados de acuerdo a lo previsto por el artículo 84 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁴.

Mención aparte merece el régimen de determinación de la base gravable de las rentas de segunda categoría por la enajenación de acciones, valores u otros bienes comprendidos en el inciso a del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este caso, el tributo es claramente de periodicidad anual, pues la renta neta obtenida por la enajenación de tales bienes puede ser compensada con las pérdidas de capital originadas en la enajenación de los mismos. La compensación se realiza en el ejercicio y es posible que el saldo negativo que eventualmente se obtenga se utilice en ejercicios siguientes²⁵.

Respecto de las rentas de capital mencionadas en los párrafos precedentes, la determinación

¹⁹ Así lo dispone el artículo 49 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el artículo 36.

²⁰ Antes de la modificación introducida en la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo 972 en la Ley del Impuesto a la Renta.

²¹ Bienes comprendidos en el inciso a del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²² Artículo 72 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²³ Artículo 84-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁴ Equivalentes a aplicar la tasa de 6.25% sobre el importe que resulte de deducir el 20% de la renta bruta. Solo la renta ficta –no sujeta a la obligación de realizar anticipos mensuales a cuenta– está sujeta a una determinación anual.

²⁵ Segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del Impuesto a la Renta.

de la base imponible permite una deducción de un porcentaje fijo de 20% sobre la renta bruta²⁶. Para el caso de rentas de capital de segunda categoría obtenidas por la enajenación de bienes (acciones e inmuebles), la renta bruta es la que proviene de deducir del ingreso neto obtenido el costo computable del bien²⁷.

B. Tasa impositiva de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Las rentas netas del capital obtenidas por los sujetos domiciliados en el país tributan el Impuesto a la Renta con la tasa de 6.25%. Considerando la deducción porcentual de 20% permitida para pasar de la renta bruta a la renta neta, dicha tasa equivale, en términos generales, a aplicar una tasa efectiva de 5% sobre el beneficio bruto obtenido²⁸. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades están sujetos a una tasa de retención definitiva de 4.1%.

C. Base gravable de las rentas de capital para los sujetos no domiciliados

Para el caso de sujetos no domiciliados en el país, la determinación de la base gravable se encuentra reglada por el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, que contempla las rentas netas para efectos de las retenciones en la fuente que dicha disposición contempla. De acuerdo con dicha norma, es renta neta la totalidad de los importes pagados o acreditados a sujetos no domiciliados correspondientes a rentas de la primera y la segunda categoría con excepción, en este último caso, de las rentas que provienen de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, caso en el cual se permite la deducción del capital invertido, conforme lo prevén las disposiciones reglamentarias de la Ley del Impuesto a la Renta²⁹. Para el caso de las personas naturales, y que constituye nuestro análisis, la deducción del capital invertido presupone un procedimiento previo ante la Sunat, en el cual el sujeto no domiciliado debe acreditar con la documentación sustentadora correspondiente el costo incurrido en la adquisición del bien objeto de enajenación

(inmueble o acciones). La Sunat debe emitir una certificación, aceptando o denegando el costo, dentro del plazo de 30 días siguientes a la iniciación del trámite. Vencido el plazo sin respuesta de la autoridad tributaria, la certificación se entiende aprobada en los términos solicitados, no procediendo la deducción de costo alguno por los pagos o acreditaciones recibidas por el sujeto no domiciliado antes de la emisión, expresa o ficta, de la certificación.

Cabe anotar que el procedimiento de certificación del capital invertido no es exigible cuando la renta proviene de la enajenación de valores mobiliarios o instrumentos a través de mecanismos centralizados de negociación en el Perú, como la Bolsa de Valores de Lima.

D. Tasa impositiva de las rentas de capital para los sujetos domiciliados

Las tasas del impuesto aplicables a las personas naturales no domiciliadas se encuentran previstas por el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta. En lo que se refiere a las rentas derivadas de capitales, las tasas pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Cuadro 1: Tasas señaladas por el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta

Tipo de renta	Tasa
Dividendos	4.1%
Ganancias de capital por enajenación de inmuebles	30%
Ganancias por capital de enajenación de valores mobiliarios fuera del país	30%
Intereses	4.99%
Regalías	30%
Otras rentas de capital	5%

E. Determinación de las diferencias de tratamiento que constituyen discriminación prohibida por la Decisión 578

A partir de las diferentes formas de determinación de la base imponible y tasas aplicables para la determinación del Impuesto a la Renta

²⁶ La deducción no es aplicable tratándose de dividendos y otras formas de distribución de utilidades.

²⁷ Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁸ Se exceptúan de dicha tasa a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, las que tributan con la tasa de retención definitiva de 4.1%.

²⁹ Artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cuadro 2: Análisis comparativo del tratamiento tributario de las rentas del capital entre personas naturales domiciliadas y no domiciliadas

Persona Natural	Domiciliado		No Domiciliados		¿Discriminación al no domiciliado?
	Supuesto	Base	Tasa	Base	
1. Ganancia de Capital Inmuebles	80 % de la renta bruta	6.25%	100% de la renta bruta *Se requiere certificar el costo	30%	Sí
2. Ganancia de Capital Valores	80 % de la renta bruta *Se permite compensación de pérdidas *Se informa el costo ante Cavali (ventas bursátiles)	6.25%	100% de la renta bruta *Se requiere certificar el costo ³⁰	30%	Sí
			100% renta bruta *Se informa el costo ante Cavali ³¹	5%	Sí ³²
3. Arrendamiento	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	5%	No
4. Regalías	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	30%	Sí
5. Dividendos	100% renta bruta	4.1%	100% renta bruta	4.1%	No
6. Intereses	80 % de la renta bruta	6.25%	100% renta bruta	4.99% ³³	No
				5% ³⁴	No
				30% ³⁵	Sí ³⁶

aplicables a sujetos domiciliados y no domiciliados, en el cuadro adjunto sintetizamos los tratamientos, resaltando todos aquellos supuestos en los que nos parece que existe un trato discriminatorio para los no domiciliados residentes en otros Estados de la CAN, prohibido por el artículo 18 de la Decisión 578.

De acuerdo al detalle anterior, se evidenciaría un trato equiparable entre personas naturales domiciliadas y no domiciliadas –o en todo caso más beneficioso para éstas últimas, consistente con el artículo 18 de la Decisión 578–, en el gravamen que incide sobre (i) Las rentas por dividendos; (ii) las rentas por intereses pagados por generadores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país; (iii) las rentas por intereses pagados por personas domiciliadas no generadoras de rentas de tercera categoría³⁷; y, (iv) las otras rentas provenientes del capital, lo que incluye las que provienen

del arrendamiento o subarrendamientos de bienes muebles, rentas vitalicias, entre otras.

Por el contrario, el tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, prohibido por la Decisión 578, se observa respecto de las siguientes rentas de capital:

- Las provenientes de regalías, en donde el efecto neto es un impuesto de 5% para los domiciliados, mientras que de 30% para los no domiciliados.
- Las provenientes de intereses, cuando el crédito es concertado entre partes vinculadas “desde, hacia o a través” de un paraíso fiscal, en donde el efecto neto para los contribuyentes domiciliados es un gravamen de 5%, mientras que, si el crédito es otorgado por un sujeto no domiciliado, la tasa es de 30%.

³⁰ Aplicable a enajenaciones de valores fuera de mecanismos centralizados de negociación.

³¹ Aplicable a enajenaciones de valores dentro de mecanismos centralizados de negociación

³² Dado que no se permite la compensación de pérdidas.

³³ Aplicable cuando son pagados por sujetos domiciliados generados de rentas de tercera categoría.

³⁴ Aplicable cuando no son pagados por sujetos domiciliados generados de rentas de tercera categoría.

³⁵ Aplicable cuando son pagos por sujetos vinculados o a través de paraísos fiscales.

³⁶ Observamos un trato discriminatorio en tanto que la única razón por el incremento de la tasa es la situación de domicilio del acreedor de los intereses. En efecto, nótese que si el interés fuera obtenido por una persona domiciliada en el Perú, la tasa sería de 5% aun cuando haya vinculación con el deudor o el préstamo se “canalice” a través de un país o territorio de baja o nula imposición (a través de una cuenta bancaria situada en él, por ejemplo).

³⁷ Cuya tasa sería de 5%, en el entendido que no existe vinculación entre prestamista y prestatario y el préstamo no se canalice a través de un paraíso fiscal.

- Las provenientes de las ganancias de capital por la enajenación de inmuebles, en donde el impuesto de cargo de los sujetos domiciliados tiene un efecto neto de 5%, mientras que para los no domiciliados la tasa es de 30%. Adicionalmente, otro tratamiento discriminatorio consiste en exigir a los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN, la realización del trámite de recuperación de capital invertido de manera previa ante Sunat a efectos de que puedan deducir el costo computable incurrido en la adquisición del bien.

En efecto, tal procedimiento no es aplicable a los sujetos domiciliados, quienes determinan la base imponible deduciendo el costo de manera directa, lo que está sujeto a una verificación o fiscalización posterior por parte de la Administración Tributaria. Nótese que la justificación para exigir la acreditación del costo de manera previa a los sujetos domiciliados en los demás países de la CAN no debería encontrarse en la imposibilidad posterior de fiscalizar la determinación de la obligación tributaria de cargo del sujeto no domiciliado en el Perú, toda vez que la propia Decisión 578 contempla mecanismos expresos que permiten a los países asistencia en los procesos de intercambio de información, permitiendo incluso la realización de auditorías simultáneas respecto del mismo sujeto pasivo³⁸. Por ello, consideramos esta exigencia discriminatoria y, por lo tanto, inaplicable en virtud de lo dispuesto por el artículo 18 de la Decisión 578.

- Las provenientes de las ganancias de capital por la enajenación de acciones y

otros títulos fuera de mecanismos centralizados de negociación en el Perú. Los elementos discriminatorios son los mismos que se comentan en el acápite anterior (tasa de 30% y necesidad de acreditación previa del costo computable) y, adicionalmente, la circunstancia de que no se permita la compensación de pérdidas.

- Las provenientes de las ganancias de capital dentro de mecanismos centralizados de negociación en el Perú, en tanto que, si bien en estos casos no se exige la certificación previa del costo computable para los sujetos no domiciliados y la tasa de retención es de 5%, no se permite la compensación de pérdidas de capital.

V. ¿QUÉ HACER ANTE EL TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO QUE VULNERA EL ARTÍCULO 18 DE LA DECISIÓN 578?

Como se ha indicado, por aplicación directa de la norma comunitaria, que se encuentra integrada a nuestro ordenamiento jurídico, los sujetos domiciliados en los demás países miembro de la CAN, tienen derecho a exigir un tratamiento no discriminatorio y, por lo tanto, no menos favorable al que el Perú otorga a sus propios domiciliados respecto de las rentas alcanzadas por su potestad tributaria.

Respecto de este tema, no creemos que deba esperarse a una ley o reglamentación interna que apruebe el Estado peruano y que recién haga exigible el artículo 18 de la Decisión 578 en el territorio nacional. Por el contrario, consideramos que tal norma supranacional puede ser invocada expresa y directamente por el sujeto que se sienta afectado, luego de realizar el correspondiente **juicio de valor** que conclu-

³⁸ Artículo 19 de la Decisión 578.- "Consultas e información.

Las autoridades competentes de los países miembro celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver mutuo acuerdo cualquier dificultad que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión **y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal**. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente decisión. Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países miembro podrán comunicarse directamente entre sí, **realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario**.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un país miembro a:

(a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las de otro país miembro;
 (b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o las de otro país miembro;
 (c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público". [El énfasis es nuestro].

ya en una imposición menos favorable para él respecto de un sujeto domiciliado en nuestro país que percibe el mismo tipo de renta.

Ahora bien, no cabe duda que existirán situaciones de índole práctico que pueden suscitar problemas de aplicación directa del artículo 18 de la Decisión 578. Piénsese, por ejemplo, en una persona jurídica domiciliada en el país que deba retener una renta por regalías a una persona natural domiciliada en otro país miembro. Si bien, por aplicación de la Decisión 578 no debiera practicar una retención mayor a que resultaría aplicable a una persona natural domiciliada en las mismas circunstancias (tasa neta de 5%), el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta la obliga a la retención con las tasas previstas en el artículo 54, esto es, con la tasa de 30%. Entonces, ¿qué tasa de retención debiera aplicar la referida persona jurídica, de manera tal que tampoco se vea expuesta a sanciones por parte de la Sunat?

A nuestro entender en el ejemplo dado, si la persona natural no domiciliada acredita su condición de domiciliado en otro país miembros de la CAN –por ejemplo, con un certificado de domicilio o residencia– al tiempo en que debe practicársele la retención, ello debiera ser el sustento suficiente para el **trato no menos favorable** que conceda el agente de retención. Por ende, la aplicación de una retención neta de 5% no debiera objetarse por nuestra autoridad tributaria.

Similarmente, en el caso de enajenaciones de inmuebles ubicados en el país por personas domiciliadas en otros países miembros de la CAN, el sujeto comprador domiciliado, y por ello agente de retención, debiera practicar ésta con la tasa aplicable a los sujetos domiciliados, esto es, considerando una tasa de 6.25 sobre el 80% de la renta bruta obtenida (tasa efectiva del 5%). Se tendría que obtener

del vendedor el respectivo certificado de residencia de su país. Ahora bien, de ordinario, el agente de retención debiera exigir la presentación previa de la certificación del capital invertido, de manera tal que pueda estar en condiciones de establecer la renta bruta del no domiciliado derivada de la transacción. Si tal exigencia al sujeto no domiciliado es discriminatoria, ¿cómo así tener certeza sobre el importe a retener?

Una posibilidad es que el propio vendedor adjunte una declaración jurada, en la que consigne el costo y que sirva de base para la retención practicada. Tal costo, desde luego, puede ser fiscalizable *ex post* por la autoridad tributaria peruana –pudiendo valerse de los mecanismos de intercambio de información que contempla la Decisión–, tan igual que lo que ocurre con los sujetos domiciliados que enajenan inmuebles en similares circunstancias.

Como se observa, siendo la forma de tributar de los no domiciliados –como regla– vía retención en la fuente, se pueden generar situaciones de controversia entre los sujetos pasivos no domiciliados y los agentes de retención, quienes no en todos los casos estarán en la capacidad de realizar un “juicio de valor” a fin de poder determinar las diferencias de trato que sean discriminatorias, con el objeto de eliminarlas, por ejemplo, vía la aminoración del importe a retener³⁹.

Habrán situaciones en las cuales –qué duda cabe– la posibilidad de que el agente de retención elimine el trato discriminatorio sea inexistente o inviable. Piénsese, por ejemplo, en el derecho de un sujeto domiciliado en la CAN a compensar las pérdidas de fuente peruana sufridas en la enajenación de acciones o valores. En tales casos, una opción razonable consistiría en permitir que el sujeto no domiciliado presente una determinación al final del

³⁹ Lo cual ha sido expresamente aceptado por la Sunat, quien en el Informe 183-2010-SUNAT ya citado, admitió el derecho de los domiciliados en otros países de la CAN a determinar su Impuesto a la Renta sobre rentas de quinta categoría obtenida en el país de la misma forma que lo hacen los sujetos domiciliados en el país. En tal opinión se expresó que:

“[...] teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión 578, dichas personas (las domiciliadas en los demás países miembro), aún cuando no califiquen como domiciliadas en el país, tendrán derecho a determinar el Impuesto a la Renta considerando la deducción anual de siete Unidades Impositivas Tributaria establecida en el artículo 46 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53 del mismo TUO, toda vez que la legislación nacional del Impuesto a la Renta ha previsto estas diferencias para el cálculo de la obligación tributaria únicamente en función a la existencia o no de la condición de domiciliado en el Perú”.

Es claro, a nuestro parecer, que el Informe admite que la forma de viabilizar la aplicación de la Decisión 578 consiste en que el empleador o agente de retención realice las retenciones de la misma forma en que las practica a sus trabajadores domiciliados en el país.

ejercicio en la que haga valer sus pérdidas a efectos de establecer su obligación fiscal final y, de ser el caso, obtenga de la Administración Tributaria la devolución de los importes pagados o retenidos en exceso.

Lo cierto es que las dificultades prácticas que pudiéramos encontrar no pueden convertirse en obstáculo insalvable para la plena vigencia y operatividad de la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 18 de la Decisión 578. En cualquier caso, los efectos de los elementos discriminatorios que no puedan ser eliminados en el acto de liquidación que practique el agente de retención, podrían ser directamente reversados por la Administración Tributaria peruana, mediante el inicio de un trámite con dicho propósito⁴⁰ que inicie el sujeto domiciliado en otro país de la CAN que se sienta afectado.

Finalmente, siempre existe la opción de acudir a los órganos jurisdiccionales para que dispongan la supresión —o inaplicación al caso concreto— de aquellos tratamientos inequitativos que tornen en más gravosa la situación impositiva de los domiciliados en los demás países miembros, en comparación con los sujetos domiciliados en el Perú. Al respecto, señala García Prats:

“Las cláusulas de no discriminación incluidas en los convenios para evitar la doble imposición exigen la formulación de un juicio de comparación para la determinación de sus efectos.

Solo tras la adaptación de dicho juicio de comparación a las condiciones específicas de cada supuesto de hecho al que pretenda aplicarse la cláusula convencional en cuestión, pueden establecerse los efectos de dicha norma sobre la legislación interna y sobre la situación jurídica del particular afectado por la misma. Esta indefinición apriorística de sus exigencias y efectos **no ha impedido que se haya otorgado a las cláusulas de no discriminación un alto grado de eficacia, al reconocerse su posibilidad de alegación ante los jueces internos, la posibilidad de que dichos jueces formulen un juicio unilateral sobre las condiciones de su aplicación, y por permitirse su aplicación directa e inmediata frente a la legislación tributaria interna sin norma de interposición o criterio común de interpretación de su alcance y exigencias.** De ahí que las cláusulas han propiciado interesantes pronunciamientos, sobre todo en fecha reciente, erigiéndose en uno de los pilares sobre los que ha evolucionado recientemente el Derecho internacional Tributario⁴¹ [El énfasis es nuestro].

Ciertamente, en nuestra opinión, el acudir a los órganos judiciales debiera constituirse en la última medida que adopte el sujeto **discriminado** por la legislación interna, en tanto que, como se ha visto, los efectos directos e inmediatos del artículo 18 de la Decisión 578 permitirían que los perjuicios originados por un tratamiento menos favorable sean aliviados ya sea por el agente de retención o, ante su imposibilidad, por la propia Administración Tributaria.

⁴⁰ Que podría ser una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria.

⁴¹ GARCIA PRATS. Op. cit. p. 915.