

**ALGUNOS PROBLEMAS PRÁCTICOS EN MATERIA DE IMPUESTO A LA RENTA
DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA DECISIÓN NO. 578****César Dávila Alvarado***

Resumen: En este trabajo el autor realiza un análisis sobre la aplicación de la norma emitida por la Comisión de la Comunidad Andina, Decisión N° 578 - "Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal". A modo de introducción, señala las circunstancias del ambiente tributario internacional en las cuales ocurre la Doble Imposición Internacional y el concepto de hecho imponible sobre el que debe entenderse esta situación jurídica. Asimismo, polemiza el rango jerárquico que la norma tiene dentro del ordenamiento jurídico peruano, las consecuencias de su naturaleza infra legal y señala los criterios interpretativos para determinar qué Estados y de qué modo están vinculados a la norma. Posteriormente, delimita conceptos clave de los artículos 14° y 16° de la Decisión tales como empresas de servicio profesional, de servicio técnico, de asistencia técnica y de consultoría, para luego analizar bajo la luz de los criterios de la SUNAT y el Tribunal de Justicia de la CAN puntos problemáticos tales como la fuente en el caso de beneficios empresariales y la ubicación de la fuente en las rentas empresariales. Finalmente, explica el costo financiero de la aplicación de la Decisión N° 578.

Palabras clave: Decisión N° 578, Doble Tributación, Art. 14 de la Decisión, Art. 6 de la Decisión, fuente productora, costo financiero de aplicación.

I. Introducción:

En no pocas oportunidades, los costos tributarios constituyen verdaderos impedimentos para el ejercicio de la actividad empresarial. Lo anterior, no sólo por el efectivo egreso que implican, sino también por la dificultad –incluso para los especialistas– para arribar a una interpretación cuando menos plausible de las normas que los regulan.

* Egresado de la Universidad de Piura, obtuvo el título de abogado con la máxima calificación "Sobresaliente". Asociado de Grau Abogados desde el año 2013, se especializa en Derecho Tributario y cuenta con un curso de Contabilidad – Tributaria en ESAN.

Esta dificultad se incrementa, cuando se trata de operaciones económicas con impacto en diferentes países. En ese escenario, surge la interrogante de cómo armonizar las normas internas que, como expresión de la Potestad Tributaria de cada uno de los países intervinientes, reclaman para sí una porción de las rentas (plusvalía, ganancias, réditos o cualquier otro sinónimo utilizado por las legislaciones internas) generadas en las referidas operaciones.

En efecto, además de los Convenios Internacionales, los países no cuentan con mayores restricciones para decidir sobre qué operaciones económicas podrían precipitarse sus normas de exacción tributaria, por lo que podrían quedar comprendidas operaciones económicas respecto de las cuales los criterios seleccionados reflejen una vinculación “débil” con el país que se atribuye potestad tributaria. Lo anterior, sin perjuicio del hecho que la elección de criterios demasiado extensivos podría generar problemas de intromisión de soberanía o que en la práctica se generen obstáculos para su aplicación debido a las dificultades para su fiscalización.

En la actualidad, los criterios de vinculación utilizados por los países para determinar si una operación será alcanzada por sus normas tributarias se han venido unificando, en gran medida, como parte del proceso de *liberalización del comercio internacional*, el cual, sólo pudo realizarse teniendo como base la libertad de intercambio de bienes y servicios, así como la moderación de la imposición tributaria¹.

En esa línea, es usual que la estructura del Impuesto a la Renta (“IR”) de los países pretendan gravar las operaciones económicas atendiendo a dos criterios de vinculación: (i) el de Residencia (criterio subjetivo) y (ii) el de la Fuente (criterio objetivo).

En buena cuenta, ello implica que un país pueda gravar, (i) tanto la totalidad de las rentas generadas por sus *residentes* alrededor del mundo (Worldwide Income Taxation), (ii) así como la totalidad de las rentas que se generen en su territorio o que al menos económicamente se vinculen con el mismo (Source Income Taxation).

Precisamente, en el caso de operaciones económicas internacionales, además de la ya mencionada dificultad que genera la interpretación de las normas tributarias internas, surge la interrogante de cómo debería “moderarse” la carga tributaria sobre dicha operación cuando, por la aplicación de los referidos criterios de vinculación, resulte que más de uno de los países involucrados pretenda gravarla. Es decir, como solucionar el problema de la “doble imposición”.

Para solucionar lo anterior, los países, comúnmente, han recurrido a la utilización de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (“CDI”). Sin embargo, en muchas ocasiones, la interpretación y aplicación de dichos Convenios también se ha convertido en un obstáculo adicional.

En consecuencia, bajo las premisas planteadas, en las operaciones económicas internacionales se generaría una problemática de doble dimensión: (i) la financiera, es decir, la exacción tributaria en sí misma y, (ii) la de interpretación y aplicación normativa, tanto de las normas tributarias internas como las convencionales.

¹ Cfr. UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I*. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003. p 4.

Las operaciones económicas realizadas entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (“CAN”)², no escapan de dicha problemática. Más aún si se tiene en cuenta que la Decisión No. 578 “Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal” (“Decisión”), la cual constituye la norma comunitaria vigente que regula las relaciones entre las potestades tributarias de los países miembros de la CAN, recoge una estructura distinta a la de los CDI suscritos de conformidad con el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”).

Por ello, a continuación nos ocuparemos de algunos de los “problemas” que hemos podido detectar en la aplicación de la Decisión; en ambas dimensiones, la financiera y la de interpretación normativa.

II. Premisas conceptuales:

Antes de abordar los “problemas” planteados conviene desarrollar algunos conceptos previos:

a) *Concepto de Doble Imposición Internacional*

Como hemos señalado, la Decisión pretende solucionar el problema de la Doble Imposición Internacional. Por ello, como punto de partida, es necesario identificar cuando estamos frente a dicho problema.

En términos bastante simples, la Doble Imposición Internacional podría definirse como, aquella “*situación que se produce cuando un mismo hecho o fenómeno es alcanzado por las normas de carácter fiscal, de dos o más estados*”.³

Dicha definición es bastante didáctica pues recoge los elementos fundamentales para su identificación: (i) Los sujetos que intervienen son dos o más estados, es decir, se trata de un *problema internacional* de potestades tributarias, (ii) las normas en cuestión deben ser de *naturaleza tributaria* y, (iii) -quizás el elemento más importante de ésta definición- debe verificarse la *identidad* del hecho sobre el que se precipitan dos veces o más, un mismo o similar tributo.

En nuestra opinión, para determinar la referida *identidad* del hecho, es oportuno, recurrir al concepto de *hecho imponible*, ampliamente desarrollado por la doctrina autorizada⁴.

El *hecho imponible* es el hecho descrito en la norma tributaria cuyo acaecimiento en el plano fáctico (*aquí y ahora*) hace surgir la obligación tributaria.

² Con fecha 26 de mayo de 1969 los representantes plenipotenciarios de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, y Perú suscribirían el denominado “Acuerdo de Cartagena” como documento constitutivo de la CAN, que tenía como objetivos “promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros (y), acelerar su crecimiento mediante la integración económica”. Actualmente, los países miembros a los que vincula la Decisión son el Perú, Colombia, Ecuador y Bolivia.

³ GARCÍA MULLIN, Roque. *La Doble Imposición Internacional*. En Manuales de Capacitación y Adiestramiento. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1983. p.2.

⁴ Véase, por ejemplo, ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Ara Editores, 2011. 1ª Edición. 277 pp. También DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Teoría de la Norma Tributaria*. Lima: Ara Editores, 2011. 149 pp.

Los aspectos descriptivos del mismo, serían los siguientes: (i) aspecto material, (ii) aspecto personal, (iii) aspecto espacial y, (iv) el aspecto temporal.

Estos aspectos son universales en la Teoría General del Derecho para describir el supuesto sobre el cual recaen las consecuencias jurídicas de una norma. No obstante, en el caso de normas tributarias cuyo objeto es obligar al ciudadano a entregar una suma de dinero al estado en tanto produzca una “renta”, podrían delinearse de la siguiente manera: (i) Aspecto material: Qué renta o ganancia grava el tributo, (ii) aspecto personal: Quién es el sujeto que genera dicha ganancia; (iii) aspecto espacial: En qué espacio geográfico se genera la renta (pese a ello, consideramos que existen supuestos como el de los *servicios digitales*, en donde el aspecto geográfico de la descripción del hecho no resulta relevante); (iv) aspecto temporal: A qué periodo de tiempo debe “imputarse” la generación de la renta. Así, de verificarse la *identidad* de estos aspectos, debería concluirse que se trata de un supuesto de Doble Imposición.

Pese a contar con este esquema conceptual, es posible que la determinación de la *identidad* o no, en los términos expuestos, resulte problemático.

Así, con relación al aspecto personal, existen quienes consideran que se produce identidad personal en un sentido “económico” cuando, pese a tratarse de distintos sujetos, podrían ser considerados como una unidad económica. Ese sería el caso, por ejemplo, de un impuesto que grave tanto al accionista como a la sociedad por la misma renta. En nuestra opinión, desde una perspectiva estrictamente jurídica, los casos de identidad “económica” del aspecto personal, no constituyen verdaderos supuestos de identidad, pues las normas estarían dirigiéndose a centros de imputación jurídica (sujetos de derecho) plenamente diferenciados. Pese a ello, nada obsta para que, convencionalmente, los países decidan aliviar también aquellos supuestos donde la identidad personal sólo se verifica en un sentido “económico”.

Otro problema similar se produciría con relación al aspecto temporal. Piénsese en el caso que un país grave la renta obtenida por un sujeto conforme al principio del *devengo* y, que a su vez, otro país grave la misma renta conforme al *percibido*, con lo cual, se afectaría dos veces, aunque en distintos periodos, una misma renta. Al igual que el caso anterior, consideramos que desde una perspectiva estrictamente jurídica no podría afirmarse que se trata de un supuesto de doble imposición; no obstante los países podrían, de forma válida, decidir brindar alivio a través de la vía convencional a este tipo de situaciones.

Finalmente, cabe llamar la atención que otro sector de la doctrina sólo reconoce la existencia de Doble Imposición, siempre que de la concurrencia de las normas tributarias sobre un mismo hecho derive en una “sobrecarga tributaria” efectiva. Consideramos que, metodológicamente, este elemento no debería ser analizado para verificar la existencia o no de Doble Imposición; sin embargo, ciertamente, los estados que identifiquen esta concurrencia de normas sin mayor “sobrecarga tributaria” no contarán con los suficientes incentivos para regular dichos supuestos.

b) La relación entre de la Decisión y el Ordenamiento Jurídico Interno

En este apartado se analiza, en general, la dinámica entre la norma internacional con la norma interna situaciones de conflicto, para finalmente analizar posición de la Decisión en el ordenamiento jurídico peruano.

b.1 Los conflictos entre la norma internacional y la norma interna

Este tópico, conforme al estado actual de la discusión, suele resumirse enunciando dos principios: “Pacta Sunt Servanda” y “Primacía del Derecho Internacional”⁵. Así, en virtud de dichos principios, en la medida que se trata de acuerdos entre sujetos de derecho internacional (estados contratantes), estos deben primar sobre las normas de derecho interno, incluso sobre las de rango constitucional. En el fondo, estos principios resuelven el conflicto, aplicando una relación de “jerarquía”, pues señalan que debe “preferirse” siempre a la norma internacional “sobre” la interna.

Sin embargo, consideramos que la problemática jurídica que surge de las relaciones de conflicto entre las normas internacionales y el derecho interno resulta bastante amplia, por lo cual, podría ser abordada desde distintas perspectivas. Incluso, en el caso concreto de la Decisión, veremos como esta problemática llega a tener sus propios matices.

En efecto, los Principios de Pacta Sunt Servanda y Primacía del Derecho Internacional, tienen un innegable arraigo consuetudinario y, además, se encuentran recogidos en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Dicho artículo establece que: *“Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”*.

Partiendo de estos enunciados, siempre que el juez interno o el órgano jurisdiccional internacional se encuentren frente a una situación de conflicto entre una norma interna y una norma internacional, su análisis se limitará a señalar que debe preferirse la norma internacional (relación de jerarquía).

No obstante, de seguirse dicha premisa, surgiría la siguiente interrogante: ¿Cómo deben entenderse, entonces, el artículo 55⁶ y el inciso 4 del artículo 200⁷ de la Constitución Política del Perú (“CP”), los mismos que establecen que los tratados internacionales tienen *rango de ley*?

Como se observa la norma constitucional peruana, no ha previsto de manera expresa como se soluciona el conflicto entre una norma interna y un

⁵ De hecho, es en virtud a estos principios como se recogieron las conclusiones sobre esta materia en las IX Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA-Grupo Peruano “Precios de Transferencia y convenios para evitar la doble imposición”.

⁶ CP:
“Artículo 55.- Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.”

⁷ CP:
“Artículo 200.-

4. La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.”

tratado internacional⁸ y, por el contrario, se ha limitado a señalar que éste último tiene rango de ley. Por ello, siendo el tratado internacional una norma de rango legal, no existirían razones para preferirla sobre otra norma interna del mismo rango, salvo que por aplicación de las reglas de solución de conflicto⁹ resulte aplicable. Lo anterior, es un indicio de que, las relaciones entre la norma interna y el tratado internacional, no pueden solucionarse únicamente teniendo como base una relación de jerarquía o preferencia.

Por ello, consideramos que la aproximación metodológica más acertada a esta problemática es la propuesta por SALMON, quien partiendo de reconocer la dificultad que entraña llegar a una definición que abarque la realidad del derecho internacional moderno, ensaya la siguiente definición: *“El derecho internacional está formado por el conjunto de normas e instituciones que pretenden regular la sociedad internacional.”*¹⁰

Dicha definición delimita el objeto de regulación del derecho internacional: la *sociedad internacional*. A diferencia del derecho interno cuyo objeto de regulación son las relaciones internas de los sujetos de derecho públicos o privados.

Pese a la aparente sencillez de ésta premisa, consideramos que pueden extraerse interesantes conclusiones a partir de ella. La primera, *si el derecho interno y el derecho internacional regulan ámbitos distintos, difícilmente debería surgir una situación de conflicto entre ellos*. Así, por ejemplo, las reglas contenidas en los CDI, por lo general, están destinadas a distribuir la potestad tributaria de los estados, mientras que las normas internas se encargan de definir qué hechos estarán sometidos a tributación en su país. En casos como este no deberían surgir conflictos normativos, pues la norma interna y la internacional tendrían ámbitos de aplicación plenamente diferenciados. Sin embargo, en el caso que se produzca un conflicto deberá recurrirse a las reglas de solución de conflicto: jerarquía, especialidad y temporalidad.

La segunda, *dado que tienen ámbitos de aplicación diferenciados, lo natural es que cada una se limite a regular el ámbito que le es propio*. En el caso que una de ellas se atribuya la regulación más allá del ámbito que le es propio, y por ello se produzca un conflicto, debería preferirse la norma que tiene atribuida la regulación de dicho ámbito. Consideramos que éste el correcto entendimiento del Principio de Primacía, por el cual, una norma interna no podría regular aquel ámbito que el estado ya ha sometido a regulación internacional de manera voluntaria¹¹.

⁸ Naturalmente, nos referimos a los tratados internacionales que no versan sobre derechos humanos, pues respecto de estos, en virtud de lo señalado en la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la CP, existe cierto consenso en la doctrina y jurisprudencia que tendrían incluso una posición supraconstitucional.

⁹ Nos referimos a las clásicas reglas de jerarquía, especialidad y temporalidad.

¹⁰ Véase. SALMON, Elizabeth. Curso de Derecho Internacional Público. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2014. p.22.

¹¹ En ese mismo sentido, se ha pronunciado Pico Mantilla al comentar el Principio de Primacía. *“La primacía no significa jerarquía interna entre las dos normas, más bien tiene relación con la competencia normativa o legislativa asignada a los organismos de la integración a través del*

La tercera, el derecho internacional regula, principalmente, las relaciones internacionales de los estados, por lo cual, *vincula a los sujetos de derecho internacional en sus controversias internacionales, mas no directamente a las decisiones jurisdiccionales internas*. Al respecto, nos parece que lo expresado por SALMON sostiene nuestra conclusión. Veamos¹²:

“En estos términos, el derecho internacional prima sobre el derecho interno siempre que se esté en el ámbito internacional. En efecto, el derecho internacional no postula su primacía en la esfera del derecho interno de los Estados, pues en él se está a lo que el propio estado disponga por el principio de soberanía. De esta forma, el Estado puede decidir cómo se incorpora el derecho internacional en su ordenamiento jurídico y el rango jerárquico que éste tendrá en su relación con otras normas internas. El juez nacional deberá aplicar las disposiciones de su ordenamiento interno, pero si estas le mandan preferir unas normas internas en desmedro de una internacional, entonces la aplicación de la norma interna entrañará la responsabilidad del Estado en el plano internacional. Sin embargo, la ley interna o la decisión judicial sigue siendo válida en el sistema nacional.”

Teniendo en cuenta nuestro marco legal y constitucional, consideramos que las dos primeras conclusiones resultan plenamente aplicables. Sin embargo, contra la tercera conclusión podría objetarse que, en el caso peruano, los tratados internacionales sí son aplicados de manera directa por los jueces internos en virtud del artículo 55 de la CP, por lo cual, dicha conclusión sería inexacta.

No obstante, consideramos que el artículo 55 de la CP no hace otra cosa que confirmar dicha conclusión. De hecho, si los jueces internos recurren a tratados internacionales para decidir controversias internas, será por la remisión expresa que dicho dispositivo constitucional hace, por lo cual, el juez en realidad estaría aplicando la norma interna (y no directamente la norma internacional).

b.2 El caso de la Decisión

En el caso de la Decisión, como adelantamos, la problemática reviste unos matices propios: (i) El referido a si tiene o no el carácter de tratado internacional y, (ii) la discusión acerca de su vigencia en el Perú, a pesar de no haber seguido el procedimiento de “ratificación”¹³ previsto para los tratados internacionales en el artículo 56 de la CP (“procedimiento de ratificación”).

tratado constitutivo de la comunidad”. Véase. PICO MANTILLA, Galo. Derecho Andino. Quito: Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1989. p. 45.

¹² Véase. SALMON, Elizabeth. Óp. cit. p. 280.

¹³ CP:
 “Artículo 56.- Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias:
 1. Derechos Humanos.
 2. Soberanía, dominio o integridad del Estado.

En el fondo, se trata de una sola interrogante, es decir, si las decisiones emitidas por la Comisión -órgano que ostenta la facultad legislativa en la CAN- son tratados internacionales, o si se trata más bien de otro tipo de fuente del derecho internacional. De ser afirmativa la respuesta, debería concluirse que se trata de normas que en el derecho interno peruano tienen rango de ley y, respecto de las cuales, para su validez formal es necesario que cumplan con el procedimiento de ratificación. De ser negativa, si bien quedaría abierta la discusión acerca de su posición en el ordenamiento jurídico interno, debería concluirse que no les resulta aplicable el procedimiento de ratificación.

En nuestra opinión, existen argumentos para sostener que las *decisiones* constituyen fuentes de derecho internacional distintas de los *tratados*. PICO MANTILLA, al describir cómo está conformado el ordenamiento jurídico de la CAN, se cuida de diferenciar uno y otro tipo de fuente. Veamos:

“Integrado en esta forma, el ordenamiento comprende cuatro componentes que, jurídicamente, estarían agrupados en dos categorías. La primera, compuesta por las normas constitucionales o primarias como el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales y el Tratado que crea el Tribunal de justicia; y la segunda, integrada por las normas derivadas como las Decisiones de la Comisión y las resoluciones de la Junta. Los unos constituyen el derecho primario y las otras el derecho derivado, originados de la misma fuente y constituidos por la voluntad de los estados participantes expresada, en el caso de los Tratados Internacionales, a través de sus plenipotenciarios cuya participación es ratificada de acuerdo con los procedimientos constitucionales y legales de cada uno de ellos, en el caso de las Decisiones, manifestada por los integrantes de la Comisión, también plenipotenciarios de los países miembros; y finalmente, en el caso de las Resoluciones, demostrada por la Junta en ejercicio de la competencia asignada por el Acuerdo de Integración a este órgano principal del mismo. En conclusión, forman parte de la primera categoría jurídica el Acuerdo de Integración Subregional denominado Acuerdo de Cartagena, el Instrumento adicional para la adhesión de Venezuela, los Protocolos Modificatorios de Lima, Arequipa y Quito y el Tratado que crea el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena; y de la segunda, las decisiones de la Comisión y las Resoluciones de la Junta.”¹⁴

La cita resulta bastante gráfica; primero, porque en repetidas oportunidades resalta el carácter de derecho *secundario* o *derivado* de las decisiones, a diferencia de los tratados que tendrían un carácter *primario*; y segundo, porque señala la necesidad de ratificación para el caso de los tratados y no así para las decisiones.

En consecuencia, aun cuando a la fecha ya no sea considerado un tema controvertido el referido a la vigencia de la Decisión en el derecho interno

3. Defensa Nacional.

4. Obligaciones financieras del Estado.”

¹⁴ Véase. PICO MANTILLA, Galo. Op. cit.p.20

peruano y, de hecho, tanto para la Administración Tributaria¹⁵ como para el Tribunal Fiscal¹⁶, la misma se encuentra plenamente vigente desde el 01 de enero de 2005. Consideramos que la razón jurídica que permite afirmar la vigencia en el derecho interno de la Decisión no responde la aplicación del Principio de Primacía del Derecho internacional, sino más bien a lo inaplicable del procedimiento de ratificación para una norma internacional de este tipo (distinta a los tratados).

En este escenario, tal como señalábamos, surgiría la discusión acerca de cuál es la posición que tendrían las decisiones en el derecho interno. Como hemos señalado anteriormente, en principio, el derecho internacional sólo vincula *a los sujetos de derecho internacional en sus controversias internacionales, mas no directamente a las decisiones jurisdiccionales internas*, salvo que, la propia norma interna (como el artículo 55 de la CP) remita expresamente a la norma internacional.

Respecto de los tratados internacionales quedaría claro que; en el ámbito de la *sociedad internacional*, constituyen el derecho común y son plenamente aplicables en la solución de controversias internacionales y; que en el ámbito del derecho interno peruano, tienen rango de ley, por lo que deberían ser plenamente aplicables por los jueces.

Sin embargo, respecto de las decisiones, si bien en el *ámbito comunitario* no existe duda de su valor normativo para resolver las controversias de la CAN, si puede plantearse un problema acerca de su posición en el derecho interno peruano, toda vez que no existe un dispositivo de derecho interno que lo defina (como sí sucede con los tratados).

Debemos resaltar que el problema surge en torno a qué posición ocupan las decisiones en el ordenamiento jurídico interno, mas no existe controversia con relación a su valor normativo y vinculante.

De hecho, el artículo 3 del Protocolo de Cochabamba, el cual sí tiene la naturaleza jurídica de un tratado internacional y que, por ello, siguió el

¹⁵ Así la SUNAT, a través de la Carta No. 111-2010-SUNAT/2B0000, señaló que: *“en base a lo opinado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que la Decisión No. 578 “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” de la CAN tiene aplicación directa en el Perú, sin requerir un procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico nacional, y produce plenos efectos jurídicos desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.*

En efecto, el Ministerio de Relaciones Exteriores afirma que dado que el Perú es un Estado Miembro de la CAN -organización internacional de naturaleza supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la propia organización y sus órganos- las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional.”

¹⁶ Por su parte, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No.0897-2-2008 señaló que: *“Cabe indicar que el 5 de mayo de 2004 se publicó en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, la Decisión No. 578 sobre el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina, el mismo que entró vigencia a partir del 1 de enero de 2005.”*

correspondiente proceso de ratificación¹⁷, señala que: “*las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de relaciones o de la Comisión o las Resoluciones de la Secretaría general serán directamente aplicables en los países miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.*”

Este dispositivo, recoge el principio de “efecto directo” en el derecho interno de las normas comunitarias. Así, en virtud de este tratado internacional, el cual tiene rango de ley en el Perú, se establece que las decisiones son vinculantes en el derecho interno peruano, sin embargo seguiría pendiente el tema de su posicionamiento en dicho sistema.

En nuestra opinión, las decisiones en el ordenamiento interno peruano no alcanzan el rango de ley. Por ello, de existir un conflicto¹⁸ en sede interna entre una norma interna con rango de ley y una decisión, debería preferirse a la primera. Pese a lo anterior, recordemos que no se discute su valor normativo en el *ámbito comunitario*, por lo cual, el sujeto que se haya visto afectado por la inaplicación de la decisión podría cuestionarlo en sede comunitaria, y de corresponder, el Tribunal podría determinar que el Estado ha incumplido sus obligaciones comunitarias, con la respectiva “*responsabilidad del Estado en el plano internacional*”.

c) *Criterios de Interpretación de la Decisión*

Pese a que la Decisión no tiene la naturaleza de un tratado internacional, consideramos que, en la medida que responden a una misma finalidad, sí resultarían aplicables los criterios generales de interpretación previstos para los tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Por ello, propiamente en materia de doble imposición internacional conviene tener presente los siguientes criterios o principios¹⁹:

(i) Efecto “negativo” de los convenios de doble imposición

La finalidad de estos acuerdos, es la de evitar la doble imposición como evento negativo que obstaculiza el tráfico internacional. De ahí que sus normas estén destinadas a restringir o distribuir las potestades tributarias de los países miembros.

¹⁷ Aprobado por el congreso mediante Resolución Legislativa No. 26674 y ratificado por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo No. 044-96-RE.

¹⁸ Nótese que nos referimos a un supuesto de conflicto con una norma con rango de ley, por lo que, no desconocemos la vigencia de principio de “efecto directo” de las normas comunitarias en el derecho interno. En ese sentido, en situaciones distintas del conflicto, las decisiones deberían ser utilizadas directamente por los jueces internos para la solución de controversias.

¹⁹ En opinión del profesor GARCÍA MULLIN, sin perjuicio de los principios generales de Libre Consentimiento, Buena Fe, los principios que pasaremos a desarrollar son especialmente importantes en materia de Doble Imposición. Véase GARCÍA MULLIN, Roque. Óp.cit p.31.

En ese sentido, la función principal de los convenios es, restringir la aplicación de las normas tributarias internas²⁰.

Lo anterior, dice mucho acerca de la relación entre las normas internas y las normas de doble imposición, pues éstas últimas sólo cumplirán una función restrictiva pero no determinan el supuesto gravado.

En palabras de MALHERBE: *“En principio, el derecho convencional es subsidiario al derecho interno: este último define el hecho imponible. Si el tratado atribuye a un estado el derecho de gravar ingresos que su derecho interno no grava, no resultará grabación”*²¹

Por ello, en nuestra opinión, los supuestos que un sector de la doctrina ha denominado casos de “doble no imposición” no representarán, a la luz de este principio, una situación patológica, sino más bien la consecuencia natural que se deriva de los acuerdos de los estados miembros, quienes en ejercicio de su soberanía han efectuado la distribución de sus potestades tributarias²².

En el caso de la Decisión, este principio incluso ha sido recogido de manera expresa en el artículo 20, señalando que:

“La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonio a nivel comunitario.”

Por ello consideramos que éste constituye el principio básico e informador de toda la labor interpretativa que se haga de la Decisión.

(ii) Efecto “relativo” de los convenios de doble imposición

En virtud de este principio, el efecto de los convenios debe limitarse a los sujetos que tienen con alguno de los estados miembros un nexo, el mismo que, por lo general, es el de residencia o domicilio.

Conforme a lo anterior, *“dentro de la economía de un país, pueden estar operando algunos contribuyentes que pueden aprovecharse del tratado, por caer dentro de su ámbito personal de aplicación, y otros que no puedan hacerlo. En la medida en que personas no calificadas intenten aprovecharse del convenio, se*

²⁰ De hecho, el profesor Van Raad en el curso de Derecho Tributario Internacional que dicta en la Universidad de Leiden, señala que la primera de las 5 reglas fundamentales para la aplicación de los convenios, es precisamente ésta: *“tax treaties restrict de application of internal tax law”*. Véase. VAN RAAD, Kees. International Tax Law Course. Section 20. Leiden: ITC, 2012.

²¹ Véase. MALHERBE, Jacques. *La Tributación de los Beneficios Empresariales en los Convenios Preventivos de la Doble Imposición*. En Temas de Tributación Internacional. Lima: Grijley, 2012. p. 12.

²² Pese a lo señalado, debemos advertir que el Tribunal de Justicia de la CAN en el Proceso No. 230-IP-2013, parece haber recogido otro criterio. De hecho, señala que en el caso que el país miembro a quien se atribuyó la potestad tributaria no cuente con una norma interna que grave la transacción materia de análisis, corresponderá analizar si la norma interna del país de residencia sí la grava, para de esa forma “aliviar” la doble no imposición.

asistirá a una hipótesis de “abuso del convenio”, contra la cual deben precaverse ambos países.”²³

Podría decirse que una de las manifestaciones concretas de este principio en los textos de los convenios, se realiza a través de las “cláusulas de beneficiario efectivo”, las cuales pretenden evitar que terceros accedan a los beneficios de un convenio, utilizando para ello un vehículo “ubicado” en alguno de los países miembros, lo cual, ha sido denominado como “treaty shopping”

En el caso de la Decisión, más allá de lo dispuesto en su artículo 1, el cual determina su aplicación a “*las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros*” no es posible identificar cláusulas específicas de “beneficiario efectivo”. Pese a ello, en la medida que el derecho no permite su fraude, no vemos inconveniente para que aquellos países que se vean afectados por un caso de “treaty shopping”, recalifiquen la operación, desconozcan la aplicación de la Decisión y se precipiten sobre las rentas de la misma.

III. Problemas en aplicación de la Decisión:

Habiendo establecido las premisas conceptuales, a continuación, analizaremos algunos de los problemas que hemos identificado al momento de aplicar la Decisión.

a) Conflicto de ámbito de aplicación: Artículo 6 vs Artículo 14

Esta controversia gira en torno a qué regla resulta aplicable para el caso de las rentas derivadas de “servicios empresariales”. Debemos señalar que, en la práctica, hemos identificado una tendencia dirigida a la aplicación del artículo 14 en todos los casos de servicios empresariales. No obstante, somos de la opinión que la aplicación de dicho dispositivo debería reservarse a una tipología específica de servicios, mientras que, como regla general, a los *demás servicios* debería aplicárseles el artículo 6.

Así, el artículo 6 de la Decisión señala expresamente lo siguiente:

*“Los beneficios resultantes de las **actividades empresariales** sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.”*

Por su parte, el artículo 14 señala lo siguiente:

*“Las rentas obtenidas por empresas de **servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría**, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”*

Tal como se desprende de la propia redacción de los artículos citados, mientras que el artículo 14 se aplica para las rentas provenientes de servicios específicos (profesionales, técnicos, asistencia técnica, consultoría), el artículo 6 aplica a las rentas empresariales en general, esto es, incluyendo las rentas derivadas por los *demás servicios*.

²³ Véase. GARCÍA MULLIN, Roque. Óp.cit p.32

El Tribunal de Justicia de la CAN, por la vía de la Interpretación Prejudicial (Proceso Nos. 190-IP-2006, 125-IP-2010, 37 IP-2011, entre otros), ha tenido la oportunidad de establecer su posición con relación a lo anterior, concluyendo que los países miembros deberán analizar qué regla resulta aplicable en atención a la naturaleza de los servicios de los que se trate. Veamos:

“Una vez aclarado esto, es importante precisar los demás conceptos que contiene la disposición estudiada, ya que este vacío puede generar grandes problemas en la aplicación uniforme de la normativa comunitaria andina.

Este Tribunal al interpretar normas de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, definió empresas de servicios profesionales como “una organización conformada por uno o más profesionales, los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa”. (Proceso 190-IP-2006, publicado en la G.O.A.C. N° 1510 de 19 de junio de 2007, caso: doble tributación).”

Asimismo, los conceptos de profesional, empresas de servicios técnicos y empresas de servicios de consultoría fueron aclarados por este Tribunal dentro del Proceso 125-IP-2010, donde se sostuvo:

*Se debe entender que en el ámbito de la norma, “**profesional**” se refiere a personas que han cursado como mínimo estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centra en los temas de dichos estudios. Por lo tanto, la empresa de servicios profesionales presta servicios en el ámbito de esos mismos.*

*Las **empresas de servicios técnicos** son aquellas que aplican conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o una técnica, lo que no implica transferencia de los citados conocimientos. Las empresas de asistencia técnica tienen las mismas características de la de servicios técnicos, pero pueden incluir la transferencia de conocimientos para el ejercicio de arte o la técnica.*

*Las **empresas de servicios de consultoría** son aquellas que se encuentran especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asesoría en dicha área específica”. (Proceso 125-IP-2010, ya citado).*

De conformidad con lo anteriormente anotado, el Tribunal Consultante deberá determinar si las actividades que prestó la sociedad OTECEL S.A. encajan dentro de algunos de los tipos de actividades empresariales especificados en el artículo 14 de la Decisión 578, teniendo en cuenta las definiciones adoptadas en la presente providencia para posteriormente analizar la legalidad del acto administrativo demandado.” (Proceso No. 37 IP-2011)

Lo señalado por el Tribunal de Justicia de la CAN resulta bastante enfático, toda vez que realiza la tarea de definir cada uno de los tipos de servicios que se incluirían en el artículo 14, para luego en virtud a dichas definiciones, ordenar al órgano respectivo del país miembro analizar si la operación consultada se encontraba o no comprendida dentro de alguno de los supuestos contenidos en el referido dispositivo.

En atención a lo expuesto, debemos concluir que los artículos 6 y 14 tienen un ámbito de aplicación diferenciado; el primero, aplicable a las rentas derivadas de los *demás servicios empresariales* y; el segundo, a las derivadas únicamente de servicios de profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría.

Sin perjuicio de lo anterior, reconocemos que, en la práctica, el problema se reconduce a determinar cuándo se está frente a uno de los servicios comprendidos en el artículo 14. De hecho, pese a las definiciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia de la CAN, debido a la amplitud y/o ambigüedad de los conceptos (como por ejemplo, el de “servicios técnicos”), podrían suscitarse controversias.

b) Concepto de fuente en el caso de beneficios empresariales

El criterio predominante para la atribución de potestad tributaria utilizado por la Decisión, es el de ubicación de la fuente productora. En consecuencia, salvo aquellos casos de excepción previstos en la propia Decisión, como regla general, el estado donde se “ubique” la fuente será el facultado a gravar la renta proveniente de la operación, mientras que el otro estado deberá considerarlo como una renta exonerada.

Por ello, el artículo 3 de la Decisión establece lo siguiente:

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que ésta obtuvieran, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuentes productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Los beneficios empresariales, como parte de las categorías de rentas comprendidas en la regulación de la Decisión, siguen el mismo criterio, esto es, el de “ubicación” de la fuente.

No obstante, debido a la redacción del artículo 6 de la Decisión, creemos que podrían seguirse dos interpretaciones con relación a dónde debe entenderse ubicada la fuente productora: (i) Entenderla ubicada en el territorio en donde se despliegue físicamente la actividad que causó la renta o, (ii) en el país donde se realiza la *actividad empresarial*, es decir, en el país donde se encuentra la “administración, control y decisión de la empresa”.

De hecho, el artículo 6 de la Decisión señala que *“los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.”* Es decir, atribuye la potestad tributaria al país donde se “efectúe” la “actividad empresarial”.

Debemos reconocer que un primer acercamiento a este problema nos llevaría a concluir que la segunda interpretación propuesta no puede ser admitida, toda vez que, debido al espíritu proteccionista en el que se funda la Decisión de asegurar a los países miembros *“gravar las rentas donde éstas se producían y no*

donde se encontraba residente o domiciliado el generador de las mismas”²⁴, no podría admitirse una interpretación que genere un efecto similar al de acoger el criterio de residencia.

En efecto, los países miembros de la Decisión haciendo uso del criterio de fuente (en una marcada acepción territorial) pretendieron asegurar que los países en vías de desarrollo, receptores de la inversión, cuenten con plena facultad recaudatoria, de manera que se hagan de recursos financieros para la consecución de sus fines.

No obstante, consideramos que existen por lo menos tres razones que abonarían a la segunda interpretación: (i) Que ésta interpretación no implica la negación del concepto de fuente, sino una propuesta de entendimiento acerca de su “ubicación”; (ii) que la literalidad del artículo 6 la admite y hasta la refuerza al regular de supuestos de Establecimientos Permanentes (“EP”) y las reglas de atribución de rentas y; (iii) que la tendencia global y de la CAN es la dejar de aplicar de manera irrestricta el criterio de fuente territorial.

(i) Ubicación de la fuente en las rentas empresariales:

Creemos que la segunda interpretación no implica la negación del concepto de fuente, sino más bien una propuesta de entendimiento con relación a la “ubicación” de la fuente en el caso de las rentas derivadas de la “actividad empresarial”.

En efecto, somos de la opinión que la fuente de las actividades empresariales se ubica en el país donde se identifique la “administración, control y decisión de la empresa”. Por lo que, por ejemplo, en el caso de una empresa peruana cuya administración, control y decisión se encuentre en Perú, que preste servicios -distintos de los señalados en el artículo 14 de la Decisión- en Ecuador; sólo debería tributar por dichos servicios en Perú.

Nótese que, en este caso, si se siguiera la acepción marcadamente territorial del concepto de fuente, se concluiría que la “fuente” se ubica en Ecuador, donde se realizaron los servicios; mientras que si atendiéramos a que la fuente de la renta no es el servicio específico prestado sino la propia “actividad empresarial”, debería concluirse que ésta se ubica en el Perú.

La SUNAT al analizar el criterio de fuente peruana previsto para las actividades empresariales, contenido en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del IR²⁵, ha establecido que; primero, es necesario diferenciar las fuentes de la

²⁴ Cfr. JOO GARFIAS, Eduardo. *¿Dónde está la fuente? Los servicios empresariales y el régimen para evitar la doble imposición de la Comunidad Andina*. En Libro Homenaje a Luis Hernandez Berenguel. Lima: PUCP, 2010. p.1263 y ss.

²⁵ Ley del IR:

“Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.”

renta, pues podría ser que la fuente resida en un *bien* (bien fuente), o en una *actividad* (actividad fuente); segundo, que en las *rentas empresariales* claramente se trata de un supuesto de *actividad fuente*, por lo cual, debe identificarse donde se realiza dicha actividad, es decir, donde se ubican los actos de “administración, control y decisión de la empresa”.

Así, en el Informe No. 190-2013-SUNAT/4B0000, señaló que:

*Según la doctrina, teóricamente, a los fines de la ubicación de la fuente de la ganancia, cabe distinguir dos supuestos: por un lado, aquellos en los que cobra relevancia el **bien fuente**, ya que para la generación del beneficio no media actividad esencial del sujeto; y, por otro, aquellos en los que el énfasis viene dado por la **actividad fuente**, por ser superlativa, sin perjuicio de que puedan utilizarse o no bienes, pero que de valerse el contribuyente de ellos, éstos representan tan sólo un instrumento para el ejercicio de la actividad.”*

Por su parte, en el Informe No. 087-2014-SUNAT/5D0000, señaló que:

*“De la norma citada fluye que, tratándose de actividades civiles, comerciales, **empresariales** o de cualquier índole, el criterio que se ha adoptado para establecer la existencia o no de rentas de fuente peruana es el del lugar en que se lleven a cabo dichas actividades; vale decir, que **el elemento definitorio de la ubicación de la fuente** contenida en la norma citada, **es el lugar donde se llevan a cabo estas actividades**.*

(...)

*En ese sentido, siendo que en el supuesto materia de la presente consulta no existe actividad civil, comercial, empresarial o de cualquier índole, que se desarrolle en territorio nacional, sino que, por el contrario, **todas las actividades de la empresa** que enajena sus existencias por las que se ha emitido los certificados de depósito aduanero en cuestión **se efectúan en el extranjero (actos de administración, control, decisión, comercialización y/o producción)** los ingresos producidos por el endoso de tales certificados no constituyen renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta.”*

Como puede observarse ésta última conclusión de SUNAT se sustentó, nuevamente, en reconocer que en las rentas derivadas de actividades empresariales, lo importante es identificar donde se desarrolla dicha actividad. Por ello, como argumento de lo anterior, señaló que:

*“Cabe indicar que la doctrina señala que fuente de la ganancia puede atribuirse a un bien determinado, solamente cuando la explotación de ese bien, o la ganancia consiguiente, son ajenas a la existencia de una actividad empresarial. El bien que deriva de una actividad, o que **es un medio empleado** en el desarrollo de ésta, no es fuente de ganancia, sino que tal **fuentes radica en la propia actividad**.”*

La misma lógica debe aplicarse en el caso de servicios empresariales, esto es, que los servicios específicos prestados son sólo uno de los “medios empleados”, toda vez que la fuente radica en la propia “actividad empresarial”.

En consecuencia, puede sostenerse que la segunda interpretación propuesta del dispositivo que regula las rentas empresariales, no implicará una negación del concepto de fuente. Al contrario, propone un entendimiento de donde se “ubica” la fuente para el caso de dichas rentas, señalando como tal, al lugar donde se identifique la “administración, control y decisión” de la empresa.

(ii) La literalidad del artículo 6 de la Decisión

El segundo párrafo²⁶ del artículo 6 de la Decisión, ha señalado un listado, casi idéntico, de los supuestos de EP contenidos usualmente en el dispositivo que regula las rentas empresariales en los convenios suscritos bajo el modelo OCDE, en los cuales, el criterio de atribución es el de residencia.

En los convenios en donde el criterio es la residencia, el EP se convierte en la solución que atribuye potestad a los países donde éste ubica, a pesar de que el sujeto no sea residente de dicho país.

Consideramos que si la regla del artículo 6 respondiera al criterio de fuente en su acepción territorial (territorio donde se desarrolla el servicio), no habría sido necesario que a continuación se regulen supuestos de EP, pues bajo ese entendimiento, el criterio general (territorio donde se desarrolla el servicio) ya abarcaría todos los supuesto de EP.

Asimismo, el tercer párrafo²⁷ del artículo 6 de la Decisión contiene también la “regla de atribución de rentas” que también es propia de los modelos

²⁶ Decisión:

“Artículo 6.- (...)”

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;*
- c) Una obra de construcción;*
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;*
- e) Una agencia o local de ventas;*
- f) Una agencia o local de compras;*
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;*
- i) Un agente o representante.*

²⁷ Decisión:

“Artículo 6.- (...)”

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando

OCDE. Si el criterio de atribución fuera, sin más, el de fuente territorial, una disposición como ésta no tendría verdadera utilidad pues resultaría obvio que las rentas solo se gravan en el país donde se desarrollan territorialmente,

En ese sentido, consideramos que el hecho que se regulen este tipo de situaciones, parecería confirmar que, en el fondo, la regla de las rentas empresariales establecida en la *Decisión* atribuye la potestad al país donde identifique la “administración, control y decisión” de la empresa (el cual, por lo general, se identificará con el de residencia).

(iii) Tendencia Global y de la CAN:

Finalmente, como se recordará la *Decisión*, que constituye el documento comunitario, vigente desde el 01 de enero del 2005, que pretende ser el mecanismo de alivio de la doble imposición en el ámbito de la CAN, surge, precisamente, como consecuencia del reconocimiento del desfase de los criterios de fuente territorial que habían sido el fundamento de su norma antecesora la Decisión No. 40 de la CAN.

JOO GARFIAS, grafica lo anterior con el siguiente texto:

*“En este escenario, ante la poca o casi nula utilización de la Decisión No. 40, debido, principalmente a la poca inversión entre países miembros de la región, a **la dificultad que implicaba la aplicación absoluta del principio de fuente** e incluso por la poca difusión y por ende el poco conocimiento de los alcances de la misma por parte de los inversionistas y las propias Administraciones Tributarias locales; que la CAN evaluó la necesidad de modificar o sustituir la referida norma y así establecer un nuevo modelo capaz de lograr una mayor aplicación, estando para ello **adecuado a las nuevas necesidades y tendencias comerciales globales**, principales defectos de la Decisión No. 40, los cuales determinaron la falta de flexibilidad del modelo incorporado.”*

Es decir, la Decisión refleja la necesidad identificada por los miembros de la CAN de dejar de lado la aplicación irrestricta del criterio de fuente territorial, de ahí que, por ejemplo, haya recogido una clara modificación del artículo 14, pues, a partir de la vigencia de este documento, los servicios comprendidos en dicho artículo ya no se rigen por el criterio de fuente territorial, sino más bien por el de “beneficio” del usuario, el cual está muy ligado al concepto de utilización económica.

Por ello, como argumento adicional que sustentaría la segunda interpretación del artículo 6, podemos señalar que la tendencia de global y de la CAN es, precisamente, ir alejándose de la utilización irrestricta de la aplicación del criterio de fuente territorial, por lo que la referida interpretación seguiría esa misma línea.

Sin perjuicio de los argumentos planteados, lo cierto es que, a la fecha, la posición predominante, y que parece resulta más acorde con la intención de los países miembros, es entender el artículo 6 conforme a la primera interpretación. En

instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.”

todo caso, la intención de este apartado era mostrar otra de las varias controversias que podrían surgir de la interpretación de la Decisión.

c) Costo financiero de aplicar la Decisión

Tal como señala el artículo 3 de la Decisión, salvo los casos de excepción, como regla general el estado donde se “ubique” la fuente será el facultado a gravar la renta proveniente de la operación, mientras que el otro estado deberá considerarla como una renta exonerada.

Así, desde la perspectiva de una empresa domiciliada en Perú, a la cual le resultaran aplicables los “beneficios” de la Decisión y, en consecuencia, sólo se graven sus transacciones en el país de la fuente, se generarían los siguientes efectos:

- (i) Ya que se trata de ingresos exonerados, los gastos inherentes a dichos ingresos no serían deducibles en la determinación del IR anual en Perú. Ello incluso, sin considerar que el sujeto peruano podría haber tributado en el otro país por sus rentas brutas (sin deducir gastos).
- (ii) Tanto por que la Decisión no ha previsto ningún método para la aplicación de un crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente, así como porque la ley del IR en Perú sólo admite la utilización como crédito de impuestos pagados por rentas de fuente extranjera gravadas en el Perú (lo que no ocurriría en este caso, precisamente por la exoneración de la Decisión), el impuesto retenido en el extranjero no podría aplicarse contra el IR peruano.
- (iii) No siendo aplicable el impuesto pagado como crédito, se trataría de un gasto vinculado a una renta exonerada, y por lo tanto, no deducible.

Siendo ese el escenario, conviene efectuar un ejercicio matemático, para verificar el impacto financiero real que resultaría de la aplicación de la Decisión.

Caso 1: Aplicando la Decisión

Analicemos, el caso de una empresa peruana, que en aplicación de la Decisión, estará sujeta a retención en la fuente con una tasa del 22% por unos servicios de asistencia técnica, prestados a favor de una empresa ecuatoriana y utilizados en dicho país. Sea el supuesto que la empresa peruana generó ingresos por 100 y gastos por 40.

Ecuador: - Retención del 22% sobre la renta bruta: $(100) = (22)$

Perú: - Renta exonerada.

- Gasto no deducible: $40 \times 28\% = (11.2)$

- Impuesto pagado en Ecuador (gasto no deducible): $22 \times 28\% = (6.16)$

Resultado: $100 - 40 - 22 - (11.2 + 6.16) = 20.64$

Caso 2:

Analicemos ahora, el mismo caso, pero esta vez sin la aplicación de la Decisión. Sea el supuesto que la empresa peruana generó ingresos por 100 y gastos por 40.

Ecuador: - retención del 22% sobre la renta bruta: $(100) = 22$ (crédito aplicable)²⁸

Perú: - Tributa por la renta neta²⁹: $60 \times 28\% = (16.8)$
- crédito por impuesto pagado en Ecuador: 22 ³⁰

Resultado: $100 - 40 - 16.8 = 43.2$

Así, partiendo de las premisas planteadas, puede concluirse que la aplicación de la Decisión en un supuesto como éste, podría resultar más gravoso que un escenario en el que no se aplique la Decisión.

IV. Conclusiones:

1. Para identificar un supuesto de Doble Imposición, en un sentido estrictamente jurídico, la *identidad* debe verificarse haciendo uso del concepto del hecho imponible.

2. Las Decisiones de la CAN no son Tratados Internacionales, por lo cual, no alcanzan a tener rango de ley y no deben seguir el proceso de ratificación.

En ese sentido, sin perjuicio de su valor normativo, en el caso de un conflicto con una norma interna con rango de ley, el juez interno debería aplicar la norma interna. Ello, sin perjuicio que, en sede internacional el sujeto afectado invoque la vulneración de las Decisiones, en cuyo caso el estado que incumplió, se encontraría en un supuesto de responsabilidad internacional.

3. Los principios interpretativos propios de los convenios internacionales para evitar la doble imposición (aplicables a las Decisiones) son, principalmente: (i) El principio de “efecto negativo” y, (ii) el principio de “efecto relativo” de los convenios.

4. Los artículos 14 y 6 de la Decisión cuentan con ámbitos plenamente diferenciados conforme al criterio del Tribunal de Justicia de la CAN. Siendo que, el primero aplica a las rentas provenientes de los de servicios de profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría; mientras el segundo aplica a las provenientes de los *demás servicios empresariales*.

5. El artículo 6 de la Decisión podría admitir una interpretación que conlleve a unos efectos bastante similares a los de la regla prevista para los beneficios empresariales en el modelo de convenio de la OCDE.

²⁸ Aun cuando las normas del crédito por impuesto pagado en el extranjero establecen límites y condiciones, para efectos del ejemplo, partimos de la premisa que el impuesto será plenamente utilizado como crédito en el país.

²⁹ De hecho, las normas de rentas de fuente extranjera establecen la posibilidad de imputar los gastos incurridos en la generación de las mismas.

³⁰ En la medida que el impuesto sería plenamente utilizado como crédito, no debería generar un efecto en los resultados del contribuyente, sino sólo la carga financiera de soportarlo antes de la determinación anual del IR.

6. Es posible que la aplicación de la Decisión resulte más gravosa que un escenario en donde dicha Decisión no resulte aplicable.