

RESUMEN EJECUTIVO Y CONCLUSIONES

Si bien el Perú en los últimos años ha reformado su legislación del Impuesto a la Renta, entre otros, para incluir normas para gravar las ganancias de capital y evitar el diferimiento mediante el Régimen de Transparencia Fiscal internacional, aun no le ha dado la importancia debida a los Métodos aplicables para la eliminación de la Doble Imposición.

La ausencia de una regulación eficiente de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional, en la legislación doméstica, no resulta congruente con la política tomada en la celebración de Convenios para evitar la Doble Imposición, mediante los cuales sí se está otorgando mecanismos más adecuados para evitar la doble imposición jurídica y económica.

Este tratamiento diferenciado está generando inequidades entre los inversionistas peruanos en el exterior al estar sujetos a la aplicación de Metodologías diferentes dependiendo de si el país de destino de la inversión tiene o no Convenio.

También existe incertidumbre entre los inversionistas al no saber cuáles son las reglas precisas para la aplicación del Método de Crédito Directo e Indirecto, las cuales actualmente son escasas generando problemas de cumplimiento y en muchos casos también de evasión por los efectos que la doble imposición genera.

En nuestra opinión, la reforma de los mecanismos para evitar la doble imposición y su regulación no debe seguir relegándose si el Perú quiere que su economía continúe globalizándose. Los métodos de exención y/o de utilización de créditos indirectos deberían ser evaluados para optar por el mejor mecanismo y así evitar sobrecostos a la inversión desde nuestro país al exterior.

* Gerente Senior en PricewaterhouseCoopers en Perú. Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master (Msc) en Política Fiscal de la Universidad de Bath.

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

El IR en el Perú (en adelante IR) grava las rentas de los sujetos domiciliados sobre la base de sus rentas de fuente mundial.

Sin embargo, las compañías no domiciliadas sólo están sujetas al pago del IR en Perú si la actividad o los servicios de los cuales se deriva la renta se consideran como rentas de fuente peruana bajo las disposiciones de los artículos 9 y 10 de la Ley del IR peruana. Por otro lado, cualquier renta fuera del alcance de estos artículos es considerada como renta de fuente extranjera.

Desde el punto de vista de un contribuyente domiciliado, la distinción entre renta de fuente peruana y extranjera juega un rol importante ya que el IR pagado en el exterior sólo puede ser utilizado como crédito tributario si recae sobre una actividad o servicio que genere renta de fuente extranjera.

La Ley del IR peruana contempla disposiciones que extienden los supuestos gravables que generan renta de fuente peruana. Si bien el objetivo de dichas disposiciones estaba pensado para proteger los ingresos fiscales, así como también gravar a los no domiciliados bajo un criterio territorial, la incorporación de nuevos estándares para las rentas de fuente peruana, como por ejemplo el criterio del “pagador” o la “utilización económica”, ha generado efectos sobre los contribuyentes domiciliados con distintas implicancias tributarias.

Las situaciones más relevantes pueden ser encontradas en lo referente a los “servicios de asistencia técnica” y “servicios digitales”. En dichos servicios, el tratamiento tributario difiere notablemente de las reglas tradicionales aplicables a “servicios ordinarios o generales”, que consideran como renta de fuente peruana los ingresos derivados de actividades comerciales o empresariales si dichos servicios son llevados a cabo en el Perú.

Así, las rentas derivadas de los “servicios de asistencia técnica” son consideradas como renta de fuente peruana si son utilizadas económicamente en el Perú; y la Ley del IR Peruana considera que un servicio es utilizado económicamente en el Perú cuando la contraprestación pagada por un cliente o usuario peruano sea deducible como gasto para efectos del IR, no siendo relevante para la clasificación como renta de fuente peruana si el servicio ha sido llevado a cabo dentro del territorio nacional o en el exterior.

La asistencia técnica es ampliamente definida como todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se com-

prometa a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. La referida norma establece adicionalmente que la asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de dichos conocimientos especializados. Adicionalmente, la norma también establece ciertos supuestos que *per se* califican como asistencia técnica, independientemente de que el servicio cumpla con la definición general, como por ejemplo, servicios de ingeniería,¹ investigación y desarrollo de proyectos y asesoría y consultoría financiera de entidades financieras y bancarias.

De manera similar, las rentas derivadas de “servicios digitales” serán consideradas como rentas de fuente peruana si el servicio es económicamente utilizado o consumido en el Perú. Esto también ocurre cuando la contraprestación pagada por el usuario o consumidor peruano puede ser deducida como gasto para efectos del IR. Como en el caso de asistencia técnica, no es relevante si el servicio digital es brindado dentro o fuera del territorio Peruano para efectos de ser considerado como renta de fuente peruana.

Un “servicio digital” es definido como cualquier servicio brindado mediante el “Internet” o cualquier otro network permitiendo la prestación de servicios similares mediante un acceso en línea, caracterizado por ser esencialmente automático e inviable sin recursos de información tecnológica.

Como se puede observar, las rentas derivadas de los servicios de asistencia técnica y digital que son prestados íntegramente en el territorio peruano podrían no ser clasificadas como rentas de fuente peruana si el uso económico de dichos servicios ocurre fuera del Perú.² Si bien esta situación, en particular, no se relaciona directamente con el crédito tributario, es cierto que ha generado un impacto directo en los gastos y pérdidas que se asocian con la generación de dicha renta y la deducción para efectos del IR de los gastos y pérdidas.

¹ Según dispone el Reglamento de la Ley del IR Peruana, los servicios de ingeniería incluyen la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. Por otro lado, la investigación y desarrollo de proyectos también será considerada como asistencia técnica, como por ejemplo la elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorio; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

² Este tema en Perú suscita interpretaciones distintas entre los expertos, debido a que algunos sostienen que resulta suficiente que la Asistencia Técnica sea prestada en el país para que califique como renta de fuente peruana, independientemente de donde ésta se utilice económicamente.

Según la Ley del IR peruana, las rentas de fuente extranjera no están sujetas a clasificaciones particulares. Sólo se caracteriza como renta de fuente extranjera independientemente de la actividad o el servicio del cual se deriva. Siendo así, el IR pagado en el extranjero por un contribuyente domiciliado puede ser acreditado en Perú, independientemente de si el IR ha sido originado en virtud de dividendos, regalías, beneficios empresariales o rentas de bienes inmuebles. Como veremos más adelante, es por ésta razón que la Ley del IR no establece tampoco ninguna diferenciación para la aplicación de los créditos por impuestos pagados en el extranjero por rentas de fuente extranjera.

De otro lado, el artículo 51-A de la Ley del IR peruana dispone que el contribuyente deberá distinguir de manera apropiada entre gastos que inciden en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera. De esta manera, cualquier gasto relacionado con la generación de rentas de fuente extranjera debe ser deducido de dicho ingreso de fuente extranjera, independientemente de si el gasto ha sido incurrido dentro del territorio peruano o no. Es más, la norma señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se debe efectuar en forma proporcional.

Si bien las reglas para la imputación de gastos son simples, puede haber casos especiales en los que se afecte la deducción de gastos que están relacionados con rentas de fuente extranjera. Esta situación está basada en el tratamiento tributario para determinar la fuente de rentas generadas por los servicios de asistencia técnica y/o servicios digitales, como se explicó líneas arriba. Es de mencionar que si la utilización económica de este tipo de servicios se da fuera del territorio peruano- lo cual puede ocurrir si el cliente o usuario del servicio está domiciliado fuera del Perú- entonces la renta derivada de dichos servicios puede ser calificada como renta de fuente extranjera, incluso si la actividad ha sido prestada o realizada íntegramente en el Perú y los gastos incurridos para la realización de dicha actividad también han sido incurridos en el Perú.

También, como regla que no admite excepciones, la deducción de pérdidas para reducir los ingresos domésticos no está permitida. Así, según el artículo 51 de la Ley del IR peruana, los contribuyentes domiciliados en el país deben cumplir con los siguientes requisitos:

- (a) Primero, el contribuyente debe sumar y compensar los (positivos y negativos) resultados derivados de sus actividades de fuente extranjera;
- (b) Si el resultado neto es positivo, entonces este debe ser agregado a las rentas netas de fuente peruana;

(c) Si el resultado neto es una pérdida de fuente extranjera, entonces no puede ser compensado.

Más aún, es de interpretación general que el sistema de arrastre de pérdidas de fuente extranjera a los siguientes años fiscales tampoco está permitido.

Otra limitación significativa es la relacionada a la compensación de pérdidas extranjeras contra ingresos extranjeros. Las pérdidas generadas en países o jurisdicciones con baja o nula imposición (por ejemplo, paraísos fiscales) no serán tomadas en cuenta para poder ser compensadas con cualquier ingreso de fuente extranjera.

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La Ley del IR peruana debe ser modificada para introducir normas domésticas para incluir mecanismos más eficientes para evitar la doble imposición internacional. Actualmente, existe una clara diferencia entre la política de créditos contenida en los Convenios de Doble Imposición para evitar la doble imposición (en adelante CDI) peruanos y la ley doméstica peruana.

II.1. Exención

La legislación actualmente sólo prevé un método de crédito directo ordinario para tratar la doble imposición internacional en forma unilateral. Así, la legislación peruana no contempla un “método de crédito indirecto” o un “método de exención” para solucionar o tratar la doble imposición internacional.

No obstante, como se explicará más adelante el Perú se encuentra en una situación particular que difiere de la legislación doméstica peruana como es la aplicación de la Decisión N° 578, que regula el régimen para evitar la doble imposición y la prevención de evasión tributaria entre los Miembros de la Comunidad Andina (Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú).

La Decisión N° 578 adopta un sistema de tributación territorial que favorece la tributación en base a la fuente junto con un método de exoneración dirigido a aliviar la doble imposición internacional que podría generarse en transacciones llevadas a cabo por residentes de estos países.

II.2. Crédito Directo

Según dispone la regulación local, el método de crédito es aplicable a todo tipo de renta de fuente extranjera que esté sujeto al pago de un impuesto en Perú, inde-

pendientemente de su naturaleza o monto. Es verdad que la renta de fuente extranjera no recibe ninguna categorización o caracterización particular: para efectos de la regulación del IR peruana, es únicamente “renta de fuente extranjera”, sin importar si la renta es una regalía, un beneficio empresarial o una renta de bien inmueble. Igualmente, para efectos tributarios, no exista ninguna distinción legal entre renta de fuente extranjera “activa” y “pasiva”.

Bajo el método de crédito ordinario, el contribuyente podrá deducir el IR pagado fuera del territorio nacional por la renta de fuente extranjera que está sujeto al pago del impuesto en Perú, siempre que este no exceda el monto resultante de aplicar la tasa promedio a la renta del contribuyente generada en el extranjero, o el impuesto efectivamente pagado en el extranjero.

En efecto, la Ley del IR peruana y su Reglamento sólo establecen un tratamiento general otorgando un método de crédito directo para solucionar la doble imposición originada, usualmente, por rentas de fuente extranjera de empresas peruanas. Este tratamiento se encuentra regulado en el párrafo e) del artículo 88 de la Ley del IR peruana, que dispone que el contribuyente podrá deducir el IR pagado en el exterior contra la renta de fuente extranjera que esté sujeta al pago del impuesto en Perú, siempre que éste no exceda el monto resultante de aplicar la tasa promedio del contribuyente a la renta generada en el exterior, o el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Finalmente, el mencionado párrafo también establece que cualquier monto que no sea utilizado durante el año fiscal no podrá ser imputado en otros años fiscales y tampoco habrá derecho a su devolución. No obstante, cualquier impuesto pagado en el extranjero no compensado contra el impuesto peruano - por exceder el primero al segundo - sí puede ser deducido como gasto para efectos de determinar el IR.

Adicionalmente, según esta disposición general, para poder aplicar el IR que grava la renta de fuente extranjera, este último debe estar sujeto al pago del impuesto en Perú y el IR debe estar debidamente pagado.

Para poder aplicar el crédito tributario que surge del IR pagado o retenido por rentas de fuente extranjera, el párrafo (e) del artículo 88 de la Ley del IR peruana establece, básicamente, tres limitaciones:

- (a) Naturaleza del IR pagado en el extranjero: debe tener las características generales del IR, independientemente del nombre o denominación del impuesto. Entonces, si el impuesto extranjero no cumple con las características de la retención o el IR, según las normas de la Ley del IR, como el caso de impuestos

sobre activos o propiedad inmobiliaria, entonces no puede ser utilizado como crédito contra el IR peruana.

- (b) El monto del IR pagado en el extranjero no debe exceder el monto resultante de aplicar la tasa promedio del contribuyente al ingreso generado o el impuesto efectivamente pagado en el extranjero. En cuanto a este requisito, es importante tener en cuenta que las compañías establecidas en el país están sujetas a una tasa de IR fija de 28%. En este sentido, si la tasa de IR extranjero está por encima de ese límite, el exceso del impuesto pagado en el exterior no puede ser utilizado como crédito. No obstante, debe tenerse en cuenta que si podrá ser deducido como gasto para efectos de la determinación de la renta imponible del IR en el Perú.
- (c) Incluso, hay otro límite que establece que los contribuyentes domiciliados en el Perú no pueden reclamar como crédito tributario un monto que exceda el impuesto extranjero efectivamente pagado en el exterior.
- (d) Momento para imputar el crédito del impuesto pagado en el exterior: el monto de impuestos extranjeros que no sea utilizado por ninguna razón durante el ejercicio fiscal en el que se paga, no puede ser imputado en otros años fiscales y los contribuyentes no gozarán del derecho de devolución del mencionado monto.
- (e) El crédito se concede por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley y deberá ser acreditado con documento fehaciente.
- (f) Por último, se establece que no podrá deducirse el IR abonado en el exterior que grave los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, en la parte que estos correspondan a rentas que hubieran sido atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Estos son los principales límites que gobiernan el uso de impuestos extranjeros como créditos tributarios en el Perú. En este sentido, es de indicar que la legislación peruana no ha establecido limitaciones por razones geográficas (por ejemplo, el país del cual el crédito tributario ha surgido) o por virtud de la naturaleza o categoría de la renta extranjera.

Por otro lado, pueden existir distorsiones debido a diferencias temporales en el reconocimiento del ingreso gravable para efectos de la aplicación del crédito directo.

El inciso (a) del artículo 57 de la Ley del IR peruana establece una regla general en relación al reconocimiento temporal de rentas de fuente peruana obtenidos por compañías y empresas domiciliadas. De acuerdo con esta disposición, dichas rentas están sujetas al impuesto durante el año fiscal de acuerdo al criterio de lo devengado (en Perú el año fiscal es similar al año calendario). Se debe tener en cuenta que la renta de fuente peruana obtenida por una compañía local es clasificada como “renta empresarial” o también llamada “renta de tercera categoría”, independientemente de la actividad/servicio que dé lugar a dicha renta.

Debido a que la renta de fuente extranjera no tiene ninguna categorización específica, la Ley del IR peruana tiene una disposición especial (inciso (c) del artículo 57) que establece que las rentas de fuente extranjera obtenidas por contribuyentes domiciliados que resulten de la explotación de una empresa o compañía extranjera, serán atribuibles al año fiscal en el que estos sean devengados.

Como se puede notar, la redacción de esta norma tiene como objetivo gravar bajo el criterio de lo devengado rentas de fuente extranjera que sean producidas bajo la actividad directa del contribuyente local en un país extranjero.

Al aplicarse el criterio de lo devengado también para las rentas de fuente extranjero podrían existir problemas que llevarían incluso a que el crédito se pierda resultando en una doble imposición por diferencias temporales en el reconocimiento de los ingresos bajo las normas peruanas y las del país donde provienen las rentas.

II.3. Crédito Indirecto

Ahora bien, como se explica más adelante con la finalidad de aliviar la doble imposición económica de una manera más eficiente es que el Estado Peruano en los CDIs que ha celebrado otorga también un crédito indirecto; sin embargo, la ley peruana aun no incluye normas para evitar la doble imposición económica de los dividendos.

Si la tendencia futura de la economía peruana está dirigida hacia la globalización, entonces el sistema tributario debe ofrecer herramientas efectivas para evitar los costos de la doble imposición económica. Créditos tributarios indirectos o métodos de exoneración deben ser analizados y tomados en consideración para evitar la doble imposición y que la inversión desde el Perú al exterior gane mayor competitividad. Por esta razón, sería importante incluir y regular dichos métodos en la legislación peruana.

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

Perú sólo tiene un número limitado de tratados tributarios actualmente vigentes celebrados de acuerdo al Modelo OECD. Los Convenios vigentes son los suscritos con Chile, Canadá, Brasil, Corea, México, Portugal y Suiza.

El Perú pertenece a aquellos países que no utilizan la metodología de exención para extinguir la doble imposición sino de crédito. En efecto, la política establecida en los CDIs peruanos, para evitar la doble imposición, ha sido la de complementar el método del crédito directo (también denominado de imputación ordinaria) contenido en la legislación peruana con el otorgamiento de un crédito indirecto. Esto es, a través de los CDIs no sólo se otorga un crédito directo por los impuestos extranjeros que se paguen por rentas que también grava Perú, sino que mediante dichos acuerdos se otorga también un crédito indirecto por el IR que el accionista soporta, en forma indirecta, cuando la sociedad que le distribuyó dividendos resultó gravada por dicho impuesto por la generación de las utilidades.

Esto es, los CDIs que Perú suscribe otorga el método para evitar la doble imposición de la Cláusula 23B del Modelo OECD para suscribir CDIs y adicionalmente otorga un crédito indirecto.

III.1. El Concepto de Impuesto

Según el artículo 2 de los convenios celebrados por el Perú los impuestos comprendidos son los impuestos sobre la renta (todos) y sobre el patrimonio (sólo Canadá, Chile y Suiza). Asimismo, la definición de IR que se indica en dichos convenios incluye a los impuestos que gravan la totalidad de la renta incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

En el caso del Perú el IR sería actualmente el único impuesto incluido. Sin embargo, en su momento hubo discusión respecto a si los países con los cuales Perú tenía suscrito un CDI considerarían el Impuesto Especial a la Minería actualmente vigente como comprendido para efectos de la aplicación del CDI.

Dicho gravamen es un impuesto complementario en la práctica al IR, que tiene como base imponible la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera razón por la que podría ser considerado comprendido dentro del párrafo 4 del artículo 2 de los CDIs celebrados por Perú debido a que podría ser considerado "(...) *impuestos de naturaleza idéntica o análoga (...)*". Se debe tener en cuenta que su naturaleza es de impuesto y no de regalía. En este último caso, sí podría haber discusión sobre si es un pago de naturaleza similar, dada la naturaleza que

tiene la regalía de retribución (y no de impuesto) por el derecho de la explotación de petróleo o minerales.

Sin embargo al no haber sido incluido expresamente en ninguno de los CDIs recientes debido a que fueron negociados con anterioridad a la vigencia del Impuesto Especial a la Minería, no es claro si dicho gravamen sería considerado como impuesto de naturaleza idéntica o análoga por algún país con el que Perú suscribiera un CDI en el futuro. A nuestro entender, éste debería ser considerado como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga dentro del artículo 2 citado.

Por el contrario, en el caso del Impuesto Extraordinario de Solidaridad derogado actualmente en Perú, sí fue incluido en los CDIs celebrados con Canadá y Chile. Dichos países no tuvieron dificultad de aceptar su inclusión debido a que dicho impuesto era complementario al IR y afectaba las rentas que personas físicas obtuvieran por el ejercicio independiente e individual de una profesión.

Finalmente, cabe señalar que el Perú no tiene casuística a nivel del Tribunal Fiscal o el Poder Judicial respecto de la interpretación de lo que significaría “impuesto comprendido” para efectos de los CDIs.

III.2. El concepto de residente

Para efectos de la aplicación del crédito directo e indirecto previsto en los CDIs celebrados por Perú el sujeto beneficiario debe calificar como residente para efectos del convenio, tal como lo establece el Artículo 4(1) el cual señala que será residente “(...) *toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (...) Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo*”.

En el caso que la persona física o jurídica estuviera exonerada o exenta del IR, bajo el Artículo 4(1) no podría ser considerada como residente para efectos de la aplicación de los beneficios del CDI, toda vez que bajo dicha cláusula para ser considerada una persona residente debe estar sujeta a imposición supuesto que no se daría en el presente caso.

Bajo la Ley del IR en el Perú, las personas físicas y jurídicas se encuentran sujetas al IR por su domicilio no importando el país de residencia o nacionalidad de las primeras o la sede de dirección de las segundas. La condición de domicilio se ad-

quiere cuando la persona física permanece en el país por un periodo mayor a ciento ochenta y tres días calendario durante un periodo cualquiera de doce meses. De otro lado, las personas jurídicas son consideradas domiciliadas en el país cuando se constituyen en Perú como tales.

Una particularidad, de nuestra legislación es que las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes son considerados como domiciliados para efectos del IR, aun cuando sólo se encuentran gravados por sus rentas de fuente peruana.

Lo que si se encuentra regulado desde Julio del 2008, es la aplicación de los Certificados de Residencia para efectos de gozar de los beneficios de los CDIs. De acuerdo con las regulaciones peruanas los Certificados de residencia deben ser emitidos por la autoridad competente del país con el cual se haya suscrito el CDI y para la aplicación de los beneficios previstos en el CDI, el sujeto no residente en Perú debe presentar al pagador de la renta el certificado de residencia, según lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

En efecto, el artículo 2 del referido Decreto Supremo señala que para sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI, el Certificado de Residencia debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el período de tiempo que en él se señale.

La norma peruana establece que el Certificado de Residencia tendrá un plazo de vigencia de 4 meses contados a partir de la fecha de su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor de vigencia.

Si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el CDI. En este supuesto, el sujeto residente de ese otro Estado podrá solicitar posteriormente ante la Administración Tributaria peruana la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, de ser el caso.

De otro lado, cabe señalar que el Perú aún no tiene normas anti-abuso que regule internamente cuando puede ser desestimada el estatus de residente de un Estado contratante.

III.3. Método de Exención

Como hemos expuesto anteriormente Perú ha adoptado como único Método para evitar la doble imposición el de Crédito, tanto en su legislación doméstica como en los CDIs suscritos siguiendo el Modelo OCDE.

Sin embargo, es relevante mencionar que Perú se encuentra sujeto a la Decisión N° 578 que aprobó el Régimen para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú).

Debemos precisar que, a diferencia del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), bajo el cual, como regla general, las rentas se atribuyen al país de la residencia (i.e., beneficios empresariales, rentas pasivas, ganancias de capital, etc.), la Decisión es una norma supranacional que opta por solucionar la doble imposición bajo el método de exención integral³ del país de la residencia; esto es, que las rentas sólo pueden encontrarse gravadas en el país de fuente.

En efecto, el artículo 3 de la Decisión establece que: *“independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”*.

Dicho artículo en el segundo párrafo agrega que: *“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”*.

Como se observa, la Decisión otorga potestad tributaria exclusiva al país de la fuente productora, debiendo el otro país, incluso cuando sea el país de residencia del contribuyente, renunciar a afectar dicha renta. Esta es la única experiencia que Perú tiene con el Método de Exención y éste tiene dos problemas principales que pasamos a desarrollar.

El primero de ellos es que la exención tiene como consecuencia que los gastos asociados a una renta exonerada en virtud de la Decisión 578 no puedan ser deducibles del IR conforme a la Ley del IR peruano; y, la segunda, es que existen casos de doble exención cuando en el país de fuente la renta se encuentra exenta, de acuerdo a la Ley doméstica, y la Decisión establece que dicho país tiene competencia exclusiva para gravar y, por lo tanto, el otro país no puede gravar, produciéndose una doble no imposición.

Respecto al primer tema, según el Informe N.º 116-2011-SUNAT/2B0000 la Administración Tributaria concluyó que, para efecto de la determinación del Im-

³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: MC Graw-Hill. 1997, pp. 141-142

puesto a la Renta en Perú, la empresa peruana debía considerar como exoneradas las rentas de fuente boliviana obtenidas con ocasión del arrendamiento de bienes muebles y, por lo tanto, los gastos incurridos para producirlas o mantener su fuente, no podían ser deducidos como gasto para determinar el IR en Perú.

La consulta se realizó en el marco de la Decisión 578, a propósito de las rentas obtenidas por una empresa domiciliada en Perú que arrendaba bienes muebles a empresas bolivianas, para ser utilizados en Bolivia. Al respecto, la Administración señaló que, el artículo 3° de la referida Decisión disponía que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serían gravables en el País Miembro en el que tales rentas tuvieran su fuente productora, agregando que, por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyeran potestad de gravar las referidas rentas, debían considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, la Administración Tributaria señaló que la empresa domiciliada en Perú generaba rentas de fuente boliviana, en tanto era en Bolivia donde se ubicaban físicamente y se explotaban los bienes que eran materia del arrendamiento y, en dicho sentido, concluyó que si bien la totalidad de las rentas obtenidas por la empresa peruana debían tributar en Perú; por aplicación de la Decisión 578, las rentas debían tributar sólo en Bolivia y no así en Perú.

La Administración Tributaria dispuso expresamente que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta en Perú, la empresa peruana debía considerar como exoneradas las rentas de fuente boliviana obtenidas con ocasión del arrendamiento de bienes muebles.

Respecto al segundo tema, debemos mencionar que, como señalan Danón y Salomé,⁴ la nula imposición ocurre cuando el Estado que goza de la potestad impositiva, conforme a determinada cláusula de un mecanismo para evitar la doble imposición, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio mecanismo del convenio para evitar la doble imposición, fenómeno que se presenta cuando los Estados aceptan que solamente uno de ellos tiene exclusiva competencia, pero el Estado competente no la ejercita, debido a su propia ley doméstica.

⁴ DANON, Robert J. y SALOMÉ, Hugues. “L’élimination de la double non-imposition en tant qu’objet et but des CDI” (Rapporteurs du Groupement Suisse) en *Cahiers IFA*, Vol. 89^a, 2004.

No obstante lo anterior, se debe tener en cuenta que si bien el artículo 20 de la Decisión establece 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 la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario, dicha cláusula no puede ser interpretada en el sentido que si un país decide por legislación interna no gravar determinado supuesto teniendo potestad tributaria exclusiva en virtud de la Decisión, el otro país puede recuperar su potestad tributaria.

La intención de la Decisión en realidad es establecer que la interpretación y aplicación de ésta se debe realizar tomando en consideración el propósito fundamental de la Decisión, el cual es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. Por tal motivo, resulta claro que en caso de no existir una doble imposición que evitar, la Decisión no se debe aplicar y, por tanto, sólo aplicarían las normas internas de cada país, pero no tiene una finalidad de evitar el supuesto de la doble no exención.

III.4. Método de crédito

En todos los CDIs celebrados el Perú ha acordado otorgar al otro estado contratante un crédito directo ordinario y un crédito indirecto de primer nivel.

En efecto, una cláusula típica en los CDIs celebrados por Perú es la que se incluye en el acuerdo con Canadá el cual señala que:

“En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

- a. los residentes de Perú podrán acreditar contra el Impuesto peruano sobre las rentas, ingresos, o ganancias provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta, ingreso o ganancia;*
- b. cuando una sociedad que es residente de Canadá pague un dividendo a una persona que es residente de Perú y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Canadá por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo.*

- c. para propósitos de este párrafo, la base imponible de una persona que es residente de Perú debe ser la renta de esa persona antes del pago del impuesto a la renta por ella en Canadá.*
- d. cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente de Perú están exonerados de impuestos en Perú, Perú puede no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre otros ingresos, tomar en cuenta los ingresos exonerados de impuestos.”*

Conforme a esta cláusula, el Perú otorga lo que los Comentarios al Modelo OCDE para la celebración de CDIs denomina el Método de crédito directo ordinario y además el Método de crédito indirecto de primer nivel, el cual incluye los impuestos a la renta subyacentes a nivel de la sociedad que reparte los dividendos, reconociendo que existe una imposición adicional a nivel corporativo que justifica su acreditación con la finalidad de evitar la doble imposición de una manera más eficiente. Se debe tener presente que el crédito indirecto que se otorga es de primer nivel debido a que no se reconocen los impuestos pagados por las empresas subsidiarias de una empresa matriz no domiciliada que distribuye dividendos.⁵

Sin embargo, también se observa que existen ciertas limitaciones a dicho créditos como son:

- (i) El crédito por el impuesto pagado en el extranjero se limita al impuesto que debe pagarse en Perú. Esto es, no se reconoce un crédito total en caso que el impuesto extranjero sea mayor al impuesto peruano. La diferencia se pierde, no se admite su devolución o arrastre a futuros ejercicios.
- (ii) Otra limitación es que el impuesto extranjero debe haber sido pagado. Aquí cabe preguntarse lo que se entiende por “pagado” para efectos del CDI, especialmente cuando la Ley del IR en Perú, entiende que es lo “abonado”. Qué sucede entonces si parte del impuesto ha sido pagado con créditos o saldos a

⁵ Ver **INFORME N° 0169-2015-SUNAT/5D0000** en el cual se consultó a la Administración Tributaria sobre un caso de una empresa residente en el Perú que era accionista principal de una empresa residente en Chile, la cual era una empresa holding, que tenía acciones en otra empresa residente en Chile que realizaba actividad operativa. La consulta se centró en si el IR Corporativo pagado por la empresa operativa residente en Chile, podía ser utilizado como crédito en el Perú y si la interposición de una o más holding chilenas elimina dicha posibilidad. La Administración concluyó que en el caso de una empresa residente en el Perú accionista principal de una sociedad residente en Chile, la cual es una holding que tiene acciones en otra empresa residente en Chile que realiza actividad operativa, el Impuesto de Primera Categoría pagado en Chile por esta última empresa no puede ser utilizado por la empresa residente en el Perú como crédito en este país.

favor, se entenderá que la parte pagada con dicho crédito o saldo a favor también resulta computable para efectos del crédito que se otorga? No existe aún ninguna consulta o precedente administrativo o judicial que lo aclare ante la ausencia de normas que regulen los créditos por impuestos extranjeros en Perú.

(iii) Por último, se permite a Perú que en el caso que se genere alguna exoneración de rentas por aplicación del CDI, se pueda establecer que dicha renta exonerada se compute para la determinación del impuesto.

De otro lado, resulta interesante detenerse en los CDIs celebrados por Perú con Chile debido a las cláusulas especiales que contienen para poder conciliar las legislaciones domésticas de dichos países con los acuerdos celebrados.

En el caso del CDI celebrado con Chile el subpárrafo a. del párrafo 2 del artículo 23° del CDI Perú - Chile establece que: en el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente: Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este convenio.

Por su parte, el acápite (I) de la disposición 4 del Protocolo precisa que en el caso de una distribución de dividendos efectuada por una sociedad residente de Chile a un residente del Perú, el crédito en el Perú comprenderá el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad en Chile sobre la renta con respecto a la cual se efectúa la distribución de dividendos. Para la aplicación del crédito, el Impuesto de Primera Categoría será considerado después que se haya utilizado la parte del Impuesto Adicional pagado o retenido al accionista.

Como se aprecia, los residentes en el Perú que perciben dividendos de sociedades residentes en Chile podrán aplicar como crédito contra el IR que les corresponda pagar en el Perú el Impuesto a la Renta pagado en Chile por concepto de la distribución de dichos dividendos; siendo que dicho crédito incluirá, además, el Impuesto de Primera Categoría (IR sobre rentas empresariales) pagado en Chile por tales sociedades respecto de las rentas materia de la distribución de dividendos.

Nótese que el crédito regulado en el acápite (I) de la disposición 4 del Protocolo antes citado es un crédito indirecto de primer grado,⁶ toda vez que solo incluye al

⁶ Ver **INFORME N° 0169-2015-SUNAT/5D0000** en el cual se consultó a la Administración Tributaria sobre un caso de una empresa residente en el Perú que era accionista principal de una empresa residente en Chile, la cual era una empresa holding, que tenía acciones en otra empresa residente en Chile que realizaba actividad operativa. La consulta se centró en si el IR

Impuesto de Primera Categoría pagado en Chile por las sociedades residentes en tal país que distribuyen dividendos a favor de residentes en el Perú, y no al pagado por sociedades residentes en Chile respecto de las cuales aquellas sean sus accionistas.

En consecuencia, en el caso de una empresa residente en el Perú, accionista principal de una sociedad residente en Chile, la cual es una holding que tiene acciones en otra empresa residente en Chile que realiza actividad operativa, el Impuesto de Primera Categoría pagado en Chile por esta última empresa no puede ser utilizado por la empresa residente en el Perú como crédito en este país.

Por último, cabe señalar que en el CDI celebrado con Brasil, Perú ha otorgado el método de crédito indirecto, aun cuando Brasil sólo ha reconocido el método ordinario de crédito directo. Esto debido a que Perú ha asumido como política no realizar diferencias entre domiciliados peruanos a efectos del reconocimiento como crédito directo e indirecto de impuestos pagados en el extranjero independiente de cual país contratante fue pagado el tributo.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

Como comentamos al inicio de la presente relatoría, los problemas que enfrenta Perú no se refieren a los aspectos administrativos o formales al aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional sino a la ausencia de normas que regulen su aplicación. Esta ausencia de regulación, genera problemas de interpretación más que de cumplimiento o complejidad del sistema.

En Perú no hay normas o pronunciamientos internos que regulen los Métodos de Crédito o Exención salvo escasos criterios y resoluciones que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han emitido y el párrafo e) del artículo 88 de la Ley del IR ya citado en el punto II.2 de la presente relatoría, el cual sólo establece un Crédito Directo ordinario.

En este escenario, los problemas mayores se suscitan cuando los contribuyentes domiciliados tratan de aplicar los créditos directos e indirectos cuando tienen rentas de fuente extranjera gravados en el exterior. Esto produce en gran canti-

Corporativo pagado por la empresa operativa residente en Chile, podía ser utilizado como crédito en el Perú y si la interposición de una o más holding chilenas elimina dicha posibilidad. La Administración concluyó que en el caso de una empresa residente en el Perú accionista principal de una sociedad residente en Chile, la cual es una holding que tiene acciones en otra empresa residente en Chile que realiza actividad operativa, el Impuesto de Primera Categoría pagado en Chile por esta última empresa no puede ser utilizado por la empresa residente en el Perú como crédito en este país.

dad de casos que el contribuyente opte por no aplicarlos soportando una doble imposición.

Así mismo, en la práctica no hay muchos casos donde se evidencie si existen o no complicaciones en la aplicación de los créditos y, dada la ausencia de normas la Administración Tributaria aún no toma el tema con la seriedad necesaria para regular su operatividad.

PARTE V: JURISPRUDENCIA

En cuanto a jurisprudencia respecto al tema de los Métodos de Crédito Directo e Indirecto aún no hay resoluciones del Tribunal Fiscal que traten dicho tema, respecto a los CDIs celebrado por Perú bajo el Modelo OCDE. Sin embargo, existe un caso que vale mencionar respecto a la Decisión N° 578.

Dicho caso fue en el de una Sucursal de una empresa constituida en Ecuador, dedicada a la actividad del transporte, que solicitó la devolución de los pagos realizados por concepto de distribución de dividendos en abril de 2008 y abril de 2009, al amparo de la Decisión N° 578.

La Administración Tributaria denegó la solicitud de devolución al amparo de los siguientes argumentos:

- El contribuyente tenía la condición de sucursal de una empresa domiciliada en Ecuador y, por lo tanto, según la Ley del IR era domiciliada en Perú y sujeta a IR en Perú respecto a sus rentas de fuente peruana.
- Según el artículo 11 de la Decisión N° 578 se establece que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa, por lo que en el caso concreto al estar la sucursal domiciliada en Perú entonces deben gravarse en Perú.
- La Decisión N° 578 es parte del derecho nacional, según el artículo 55 de la Constitución Política del Perú.

El Tribunal indicó que el artículo 8 de la Decisión establece que *“Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuviere domiciliadas”*.

De otro lado, cita el artículo 11 de la citada Decisión que indica que *“Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye”*.

Al amparo, de dichos artículos el Tribunal Fiscal resuelve la devolución de los impuestos a los dividendos, argumentando que no obstante las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas en el país, tienen la condición de domiciliadas en el Perú, en cuanto a su renta de fuente peruana; dada la existencia de una regla particular aplicable a las empresas de transporte regidas por el artículo 8 de la Decisión, *“(...) en rigor los ingresos obtenidos en el Perú -dentro de los que se encuentra los derivados de pagos remesados por la domiciliada en calidad de dividendos- no están gravados con el Impuesto a la Renta peruano, no habiéndose previsto restricción o excepción alguna a esta regla, para el caso en que la presencia de la empresa ecuatoriana se lleve a cabo a través de una sucursal”*.

Marzo, 2016

