

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

ESCUELA DE CONTABILIDAD



**CONVENIO DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES -
DECISIÓN 578 Y SU EFECTO DE DOBLE NO IMPOSICIÓN EN LA
PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

AUTOR

MÓNICA DEL PILAR CAPUÑAY VEGA

ASESOR

CARLOS ALBERTO ÁNGELES VELÁSQUEZ

<https://orcid.org/0000-0002-3839-3546>

Chiclayo, 2017

**CONVENIO DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES -
DECISIÓN 578 Y SU EFECTO DE DOBLE NO IMPOSICIÓN
EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES**

PRESENTADA POR:

MÓNICA DEL PILAR CAPUÑAY VEGA

A la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

CONTADOR PÚBLICO

APROBADA POR:

Flor de María Beltrán Portilla
PRESIDENTE

Rosita Catherine Campos Díaz
SECRETARIA

Carlos Alberto Ángeles Velásquez
ASESOR

DEDICATORIA

A Dios, por todas las bendiciones que me ha dado, mis padres Mónica y Eduardo por el apoyo incondicional que me dan y el ejemplo que son para mí y mis hermanas, a mis hermanas Cristina y Clara, por la fortaleza y responsabilidad de ser un ejemplo para ellas, a mis abuelos por el mejor ejemplo y el infinito amor que me tienen.

DEDICATORIA

A la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, porque en sus aulas recibí el conocimiento intelectual y humanos de cada uno de los docentes de la facultad de Ciencias Empresariales en la Escuela Profesional de Contabilidad.

Especial Agradecimiento a mi asesor de tesis Mgtr Carlos Alberto Ángeles Velásquez por su visión crítica, experiencia y motivación para concluir con éxito esta investigación. A la Mgtr. Flor de María Beltrán Portilla quién con sus revisiones y aportes, colaboró con mi persona para un mejor desarrollo de este trabajo. Así mismo a la CPC María Noemí Rojas Cubas, por la amistad y el apoyo en este proceso.

RESUMEN

Con el objetivo de ser parte del mercado mundial y enfrentar la globalización económica, los países deben reducir sus barreras arancelarias para permitir la libre circulación de capitales. Es por ello por lo que los Estados celebran convenios o acuerdos internacionales con la finalidad de estimular la economía y regular las tasas impositivas a las actividades económicas. En los convenios de Doble Imposición los Estados renuncian a su potestad fiscal de gravar determinadas ganancias, acordando que uno de ellos grave y recaude el impuesto o, en todo caso, se realice imposición compartida; es decir, que ambos tengan la posibilidad de gravar las ganancias mediante límites taxativos establecidos y acordados en ellos. Sin embargo, existen efectos no previstos en estos convenios que van en dirección opuesta al objetivo de su creación, como es el caso de la doble no imposición. Esta es generada cuando existe una diferencia de criterios entre lo establecido por el convenio internacional y legislación interna del país al que se atribuye la potestad de gravar, ya que esta actividad no será gravada en ninguno de los países.

Por lo antes expuesto, el presente trabajo es de suma importancia, porque permite conocer la problemática que se produce por efecto de la doble no imposición en aplicación de la decisión 578 convenio de la CAN, y la aplicación del artículo 9° de la Ley del impuesto a la Renta Peruana, así mismo manifiesta la necesidad de una modificación del artículo de la Ley de Renta, con el objetivo de incrementar la base tributaria y por ende la recaudación del fisco.

Para tal fin, fue necesaria la recolección de información sobre legislación comparada, así como el análisis de casos en aplicación del convenio que significaron información de relevancia para el desarrollo de la investigación. Que luego de un riguroso estudio se llegó a la conclusión de proponer modificaciones en la legislación, en el inciso e) artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

PALABRAS CLAVE: Decisión N° 578- Convenio de la CAN, doble no imposición y servicios profesionales.

ABSTRACT

With the goal to be a part of the world market share and to face the economic globalization, The States must reduce his tariff barriers to allow the free traffic of the capitals. This is why the States celebrate agreements or international agreements with the purpose to stimulating the economy and regulating the tax rates to certain economic activities.

In the agreements of Double taxation, the States resign his fiscal legal authority to taxed certain earnings, one of them apply the tax and it collects the tax or, in any case, shared taxation is realized; it is to say, that both should have the possibility of taxing the earnings by means of restricted limits established and reminded in them. Nevertheless, there exist effects not foreseen in these agreements that go in direction opposite to the aim of them creation, since it is the case of the Double Not Taxation. It born when exists a difference of standards between the established for the international agreement and the legislation of the country that attributes the legal authority to himself to taxed, reducing this way the tributary base and for the fiscal collection, since the activity will not be taxed.

For before exposed, the present work performs supreme importance, provided that it explains to us in that circumstances the effect of the double not taxation in application of the decision 578 agreement of the CAN, and the application of the article 9 ° from the Peruvian Law of the tax, It demonstrates us the need of a modification of the article of the Law of tax, with the aim to increase the tributary base and tax revenue.

For this propose, there was necessary the compilation of information about compared legislation, as well as the analysis of cases in application of the agreement that they meant information of relevancy for the development of the investigation. Where we conclude with the offer of legislative modification of the clause e) article 9 ° from the Law of the Tax

KEYWORDS: Decision N ° 578-Agreement of the CAN, double not taxation and professional services.

ÍNDICE

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

I. INTRODUCCIÓN	11
II. MARCO TEÓRICO	16
2.1 ANTECEDENTES:.....	16
2.2 FUNDAMENTACIÓN DE LAS BASES TEÓRICAS.....	19
2.2.1. <i>Teoría de la globalización como orden espontáneo</i>	19
2.2.2. <i>Teoría del racionalismo constructivista</i>	20
2.2.3. <i>El hecho Imponible</i>	21
2.2.4. <i>Teoría Institucional</i>	22
2.2.5. <i>Fundamentación de los tratados internacionales</i>	23
2.3 FUNDAMENTACIÓN DOCTRINARIA.....	25
2.3.1 <i>Poder Tributario y Criterios de Vinculación del Impuesto a la Renta</i>	25
2.3.2 <i>Clasificación de los criterios de vinculación</i>	27
2.3.3 <i>Criterio de la Fuente</i>	28
2.3.4 <i>Doble Imposición</i>	30
2.3.5 <i>Convenio de Doble No Imposición</i>	31
2.4 MARCO CONCEPTUAL.....	33
2.4.1 <i>Convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI)</i>	33
2.4.2 <i>CDI de la CAN – Decisión 578</i>	34
2.4.3 <i>Empresa de un país miembro</i>	36
2.4.4 <i>Nula Imposición o doble no imposición</i>	36
2.4.5 <i>Potestad tributaria</i>	38
2.4.6 <i>Beneficios empresariales</i>	39
2.4.7 <i>Servicios profesionales</i>	39
2.5 BASES LEGALES	40
2.5.1 <i>Decisión 578 - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal</i> .	40
2.5.2 <i>Tratamiento Tributario para los Servicios Profesionales según la Decisión 578</i>	41
2.5.3 <i>Tratamiento Tributario de los Servicios Profesionales prestados por un sujeto domiciliado en el exterior</i>	42
III. METODOLOGÍA	44
3.1 TIPO DE INVESTIGACION.	44
3.2 DISEÑO DE INVESTIGACION	44
3.3 POBLACIÓN.....	44
3.4 MUESTRA.....	44
3.5 MÉTODOS, TÉCNICAS, INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS, ELEMENTOS DE ESTUDIO Y UNIDAD DE MUESTREO.....	45
3.5.1 <i>Metodos De Investigación</i>	45
3.5.2 <i>Técnicas De Investigación</i>	45
3.5.3 <i>Instrumentos de Recolección De Datos</i>	46
3.5.4 <i>Plan de Procesamiento De Información</i>	46

IV. RESULTADOS	47
4.1.1. <i>Análisis de Legislación Comparada</i>	49
4.1.2. <i>Análisis de Casos</i>	52
V. DISCUSIÓN:	68
5.1 PROPUESTA DE REFORMA LEGISLATIVA	69
5.1.1 <i>Artículo 1. Objeto de la Ley</i>	69
5.1.2 <i>Artículo 2. Modificación del literal e) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta</i> .	70
5.1.3 <i>Fundamentación de la propuesta</i>	70
5.1.4 <i>Análisis costo beneficio</i>	71
VI. CONCLUSIONES	72
VII. RECOMENDACIONES	73
VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74
IX. ANEXOS	78

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN VIGENTES FIRMADOS POR PERÚ	47
FIGURA 2: TASAS APLICABLES A LAS PRINCIPALES RENTAS SEGÚN CONVENIO.....	48
FIGURA 3: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN.....	52

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1: ORDEN ESPONTÁNEO VS ORDEN CONSTRUIDO	21
TABLA 2 : ESCENARIOS DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS SERVICIOS PROFESIONALES ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN	54

Glosario de Términos

CAN : Comunidad Andina de Naciones.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición.

IRE: Impuesto a la Renta Empresarial.

MERCOSUR: Mercado Común del Sur.

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

ONU: Organización de la Naciones Unidas.

I. INTRODUCCIÓN

Los países en vías de desarrollo están celebrando cada vez más convenios tributarios con países desarrollados y en vías de desarrollo, con el objetivo de facilitar el comercio internacional y promover una mayor inversión.

El Perú, que es un país en vías de desarrollo, busca incrementar las inversiones extranjeras, para ello debe brindar seguridad a los inversionistas a través de un marco legal que salvaguarde las inversiones, firmando para ellos los Convenios de Doble imposición. Los convenios de doble Imposición nacen con ese fin, el de otorgar garantías y evitar una doble tributación, además de ser una herramienta que permite a las Administraciones tributarias enfrentar la evasión fiscal internacional.

En ese contexto el Perú ha firmado ocho Convenios para evitar la Doble Imposición con los países de Chile, Canadá, Brasil, Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN), México, Corea, Suiza y Portugal.

En el Caso del Convenio de la CAN, este es regido por las disposiciones de la Decisión N° 578, la cual contiene un convenio multilateral entre los países de Perú, Bolivia, Colombia y Ecuador para evitar la doble imposición tributaria en las operaciones prestadas entre los países miembros.

Los distintos artículos del Convenio de la CAN establecen los criterios de imputación, el ámbito de aplicación, y designan que el Estado contratante obtiene la potestad tributaria, atribuyéndola al país donde se perciba el Beneficio económico.

Sin embargo, existe un efecto colateral no previsto en el Convenio de la CAN que contradice el objetivo por el cual se originan estos convenios, y surge de la aplicación del Convenio y la aplicación de la Legislación de cada país. A este efecto lo conocemos como **la Doble No Imposición o Nula Imposición**.

En el caso peruano, los servicios profesionales se ven regulados por el inciso e) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta, en el se expone que el criterio de imputación para la calificación de renta peruana es el territorio, es decir, sólo serán calificados como renta de fuente peruana, aquellos servicios prestados en territorio nacional.

En este trabajo nos enfocamos en analizar el caso de los servicios profesionales prestados por los países miembros del Convenio de Doble imposición de la CAN en favor de los domiciliados en el Perú. El tratamiento actual de los servicios profesionales brindados por un país miembro de la CAN a favor de una empresa domiciliada en el Perú, y dentro del marco de la Decisión N° 578 del Convenio de la CAN, se regula por el artículo 14^a de dicho convenio, donde está establecido que las rentas atribuibles a los sujetos contratantes sólo deben ser gravables en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, es decir, el lugar en el que se imputa y registra el gasto. En el caso de los servicios profesionales brindados por cualquier país miembro de la CAN en favor de una empresa domiciliada en Perú, la potestad para gravar es atribuida al Perú. Esto en contraste con la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta Ley N° 30898, que no contempla como renta de fuente peruana a la proveniente de las actividades realizadas en el exterior, Exime a los servicios profesionales de ser gravados con este impuesto, generando así una Doble No Imposición.

La presente tesis titulada CONVENIO DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y SU EFECTO DE DOBLE NO IMPOSICIÓN EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES, permitirá conocer como de la aplicación del Convenio de Doble Imposición firmado por los países miembros de la CAN puede generarse efectos de doble No Imposición o nula imposición debido a la interpretación de cada legislación para otorgar la potestad tributaria, generando de esta situación una Nula Imposición y teniendo como efecto la reducción en la recaudación en los Estados miembros.

La investigación de Jorge Bravo (2006: 2) en el portal de Derecho Tributario & Dogma titulada “La doble no imposición” describe que en el contexto de la CAN (Decisión N° 578): Régimen para evitar la Doble tributación y prevenir la evasión fiscal no es ajena a la problemática de la Doble No imposición. En efecto, se materializa en la observación del artículo 14° de la Decisión, el que menciona que si desde cualquier Estado miembro de la CAN se prestara un servicio diferente a una asistencia técnica a una empresa peruana, la renta correspondiente solamente debería encontrarse sujeta a imposición en el Perú más no en el país miembro de la CAN en el cuál se prestó el servicio, dado que la empresa peruana contabilizará localmente el gasto correspondiente por dicho servicio.

No obstante lo anterior, dicha aplicación de la Decisión N° 578 produciría en no pocos episodios el fenómeno de la “doble no imposición” debido a que tal servicio no estaría sujeto a imposición en ninguno de los dos países miembros. (En este orden de ideas, es de tener presente que el fenómeno de la “Doble No Imposición, ocurre también en la Decisión 578 de la CAN, sin tener un pronunciamiento definitivo al respecto).

Asimismo, Bravo indica que si bien la No imposición es un fenómeno común respecto de la aplicación de tributos en un estado, la práctica internacional en materia de CDI ha dejado entrever una serie de supuestos de no imposición que se deriva de la suscripción de tales convenios. La actual preocupación de los Estados, ante planeamientos tributarios que buscan explotar los supuestos de No imposición derivados de la implementación de CDI.

Adicionalmente, Oscar Picón y Lyda Grozo (2010:79) en la publicación titulada “Situaciones de nula imposición en rentas pasivas a la luz de las normas de la decisión 578 de la CAN” nos indica que identificada una situación de nula imposición, uno de los cuestionamientos que nos vienen a la mente es si estamos realmente ante un efecto nocivo contrario a la naturaleza de un CDI o simplemente ante una consecuencia colateral no deseada.

Se debe considerar que si la doble imposición internacional es un obstáculo para el comercio internacional, toda vez que encarece el libre movimiento internacional de capitales al imponer una carga fiscal inequitativa sobre el inversionista, quien se ve gravado en más de una oportunidad respecto a una misma operación; podría considerarse que las situaciones de nula imposición producen también un efecto nocivo propiciando la pérdida de neutralidad fiscal y de eficiencia en la localización de los factores de producción.

Por ello, aun cuando existe una corriente de opinión que señala que el ahorro fiscal no tiene efectos nocivos porque la renuncia de un país a la tributación o limitación de sus facultades tributarias no genera mayores perjuicios, consideramos válida la posición que sostiene la eliminación de situaciones de nula imposición como parte del análisis y de las disposiciones de un CDI.

De lo antes expuesto, y en relación al objetivo de la investigación, formulamos la siguiente pregunta ¿Por qué se genera la doble no imposición al aplicar la Decisión

N°578 Convenio de la CAN en los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros a favor de personas jurídicas en Perú?

Planteando como hipótesis: Al aplicar la Decisión 578 a los servicios profesionales prestados por un sujeto domiciliado en otros países miembros de la CAN fuera del territorio nacional a favor de un domiciliado peruano genera doble no imposición debido a que nuestro país gozando de potestad para gravarla no la ejerce por no contener una disposición en su legislación, que permita gravar dicha renta.

Lo que nos lleva al objetivo general: “Explicar porque se genera la doble no imposición al aplicar la Decisión 578 Convenio de la CAN en los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros a favor de personas jurídicas en Perú”. Así mismo, los objetivos específicos serán; Describir el tratamiento tributario de los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú en aplicación de legislación interna., describir el tratamiento tributario de los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros de la CAN a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú en aplicación de la Decisión 578 y analizar cuáles son las consecuencias que se generan por la doble no imposición al aplicar la Decisión 578 Convenio CAN en los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros de la CAN a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú.

La investigación es tipo EXPLICATIVA, DESCRIPTIVA Y DOCUMENTAL. La investigación es explicativa debido a que se analizan las causas y efectos de la relación entre las variables, el objetivo de la investigación es explicar porque se genera la doble no imposición al aplicar el Convenio de la CAN en los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú.

El estudio descriptivo y documental está direccionado en la conceptualización de diversas teorías económicas, doctrinas jurídicas, así como en la descripción del tratamiento tributario de la legislación interna y Convenio de la CAN, con respecto a los servicios profesionales prestados por un Estado contratante a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú.

La investigación está estructurado en cinco capítulos, en el capítulo primero encontramos la introducción; capítulo dos, marco teórico comprende los antecedentes del tema, las bases teóricas- científicas, bases doctrinarias, marco conceptual y base legal; capítulo tres, marco metodológico contiene el tipo y diseño de la investigación, la población y muestra de estudio, la hipótesis y sus variables, los métodos y técnicas de recolección y procesamiento de la información; capítulo cuatro, resultados, discusión y proppuesta de la investigación, finalmente en el capítulo cinco encontramos conclusiones y recomendaciones comprende los resultados que hemos obtenido en la presente investigación.

II. MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes:

Partiendo que los antecedentes consisten en la presentación de la información más relevante y directamente relacionada la investigación efectuada, del cual consideré aporte en referencia, incluso cuando se trató de investigaciones de enfoque muy similar al presente. Luego de investigar sobre la tributación internacional vinculada a la doble imposición y nula imposición, se encontraron los siguientes trabajos realizados sobre este tema y que son analizados para el desarrollo de este estudio:

En la tesis titulada: “Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010” presentada en el 2012 por Juan de Dios Borjas Huarcaya para optar por el título de Magister en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos del autor, concluye lo siguiente:

“Existen empresas nacionales de ingeniería que no realizaron la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado a las empresas subcontratadas residentes en Canadá o Chile que prestaron servicios por un periodo mayor de 183 días, siendo necesario un mayor control a la empresa local de parte de la Administración Tributaria. Algunas empresas del exterior que aplican Convenios para evitar la doble imposición subcontratadas para prestar servicios por intermedio de sus empleados destacados a nuestro país, vuelven a subcontratar el mismo servicio a empresas residentes en un tercer Estado que no forma parte del Convenio, con el objetivo que a la empresa residente en el tercer Estado no se le practique la retención del Impuesto a la Renta del no domiciliado en el Perú, hecho que se califica como uso abusivo del Convenio o también llamado treaty shopping. Igualmente la Administración Tributaria debe fiscalizar estos hechos en la empresa local. Observamos que el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal - Decisión N° 578 que reemplazo la Decisión N° 40 del Acuerdo de Cartagena, vigente en el Perú desde el 1 de enero de 2005; no ha seguido el procedimiento establecido por el artículo 56° de nuestra Constitución

política, es decir, no ha sido aprobada por el Congreso de la República ni ratificada por el Presidente de la República, implicando ello el incumplimiento del principio de legalidad en el debido proceso. Por otro lado, existen dos criterios para aplicar el artículo 14º de la Decisión 578, por lo que es necesario que la Administración Tributaria aclare la aplicación del referido artículo con el objetivo de llegar a una uniformidad en la aplicación impositiva en el tratamiento de la Decisión 578. En cuanto al primer punto debe gestionarse una Ley que aclare la vigencia de la Decisión 578”.

En la Tesis titulada “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios” presentada por Catalina Herran Ocampo en el año 2000 por la Pontificia Universidad Javeriana de Colombia, concluye:

“Las soluciones reales y efectivas frente al tema de la doble tributación, son difíciles de plantear, sobre todo si tenemos en cuenta que Colombia, al igual que la mayoría de países latinoamericanos, es primordialmente una nación importadora de capital, la cual tiene dentro de sus principales fuentes de ingreso los recaudos fiscales, que busca una mayor tributación aplicando el principio de la renta mundial, buscando gravar tanto las rentas nacionales producidas dentro del país, las rentas extranjeras generadas en Colombia”.

Según la tesis “Los Criterios de vinculación a propósito de la doble imposición Internacional” presentada por Sonia Velásquez Vainstein para la obtención del grado de Magister en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú en el año 2012. Concluye lo siguiente:

“El derecho internacional establece límites a esa facultad absoluta de los Estados con el fin de lograr que cada Estado satisfaga sus intereses sin

atentar contra los intereses de los otros y evitando cualquier forma ilegítima de extraterritorialidad.

Las normas del derecho tributario internacional no crean hechos imponderables, son normas distributivas que, dado el escenario explicado, tratan de evitar o atenuar el efecto nocivo de la doble imposición en el comercio internacional. No existe norma internacional expresa que prohíba la doble imposición, por lo tanto los Estados las complementan con sus normas internas”.

Así mismo, Andrade, Julca y Marchena (2016) en su trabajo de Investigación “Decisión 578 y su efecto de Doble No Imposición en la prestación de Servicios entre los países de la CAN”, para el Congreso Regional de estudiantes de Ciencias Contables y financieras – Trujillo 2016, concluyen:

“El fenómeno de la doble no imposición, originado por la aplicación de la Decisión 578 de la CAN y de la legislación interna peruana genera que ninguno de los países intervinientes en la prestación de servicios profesionales recaude el impuesto que debieron gravar al sujeto generador de la renta, el primero por contener una disposición que solo otorga potestad a Perú para gravar con dicha renta dejando exenta al otro país, y el segundo por no contener en la legislación peruana disposición que permita gravarla

De los antecedentes en mención, podemos concluir que los Convenios de doble Imposición tienen como objetivo evitar más dos o más veces los hechos económicos entre los países contratantes. Así mismo recalcan que los convenios internacionales no crean hecho imponderables, dado que establecen los estándares para el comercio internacional, siendo la legislación interna de los países miembros de los convenios los que complementen lo establecido por el convenio.

2.2 Fundamentación de las bases teóricas

La presente investigación se apoya en las siguientes bases teóricas:

- 1) Teoría de la globalización como orden espontáneo – Adrián Ravier.
- 2) Teoría del racionalismo constructivista – Friedrich von Hayek.
- 3) El hecho Imponible- Dino Jarach
- 4) Teoría de institucional – Douglass North.
- 5) Fundamentación de los tratados internacionales.

2.2.1. Teoría de la globalización como orden espontáneo

Friedrich von Hayek diferencia entre el orden construido y el orden espontáneo. En efecto, Hayek (2014: 61-2) precisa que (...) Tales órdenes (construidos o taxis) son órdenes relativamente simples (...); suelen ser concretos (...) que su existencia puede percibirse intuitivamente por simple observación; y, finalmente, al haber sido construidos deliberadamente, sirven invariablemente a los fines de su creador. Ninguna de estas características pertenece necesariamente a un orden espontáneo o cosmos. Su grado de complejidad no está limitado a lo que una mente humana pueda dominar. Su existencia no necesita manifestarse a nuestros sentidos, sino que puede basarse simplemente en relaciones abstractas que nosotros sólo podemos reconstruir mentalmente. Y al no haber sido construidos deliberadamente, no se puede legítimamente decir que tengan un objetivo particular (...).

En forma específica, Adrian Ravier (2012: 76) define la “Globalización” como aquel proceso que surge espontáneamente en el mercado y que actúa desarrollando una progresiva división internacional del trabajo, eliminando restricciones a las libertades individuales, reduciendo costos de transporte y de comunicación e integrando progresivamente a los individuos que componen la “gran sociedad”.

Ahora bien, es importante señalar que la globalización, entendida como orden espontáneo, funciona, en la medida que el gobierno no intervenga ese gran

mercado restringiendo las libertades individuales, es decir, la globalización funciona siempre y cuando fluya el comercio entre los diversos países.

2.2.2. Teoría del racionalismo constructivista

En su obra, Derecho Legislación y Libertad, Friedrich Von Hayek (2014: 58) establece diferencias entre lo que denomina “Orden espontáneo” y el “Orden Construido”.

Cabe señalar que la conclusión principal de Hayek es que el orden espontáneo es un sistema que se autogenera de manera evolutiva por las necesidades humanas mediante sus acciones no intencionadas, es un orden que no ha sido creado de forma deliberadamente a través del diseño humano, por lo que, no es susceptible de conocimiento completo por parte de los individuos. Así mismo, argumenta que el orden espontáneo se descubre o se desarrolla a través de un proceso constante de prueba y error, en el que la sociedad lo irá adaptando a sus necesidades.

Para establecer la diferencia entre Orden Construido y Orden Espontáneo podemos sintetizar de la siguiente manera:

Tabla 1: Orden Espontáneo vs Orden Construido

Orden espontáneo	Orden construido
Orden que se autogenera o endógeno	Orden que se construye o exógeno
Formado por la evolución	Creado artificialmente a través del diseño humano
Proviene de acciones humanas no intencionadas encaminadas a otros fines	Proviene de planes intencionados (deliberados)
Carece de finalidad concreta (cuyo contenido particular no es conocido o previsto por nadie)	Tiene fines concretos (mandatos específicos)
Sustentado en el racionalismo evolucionista (reconoce la abstracción como único instrumento con el que nuestra mente puede tratar una realidad cuya plena comprensión se le escapa)	Sustentado en el racionalismo constructivista (no reconoce los conceptos abstractos son un medio para vencer la complejidad de lo concreto)
Instituciones de mayor importancia: la sociedad, la costumbre, la moral, el lenguaje, la moneda, el mercado, la competencia, el liberalismo y el Derecho	Concibe todas las instituciones como resultado de planes deliberados: la familia, el gobierno, una organización, una empresa, el ejército y la legislación.
Griegos: utilizaron el término "cosmos" para el orden formado por evolución	Griegos: utilizaron el término "taxis" para el orden creado artificialmente.

Fuente: Principios generales de una sociedad libre para fortalecer el orden espontáneo del mercado de Vladimir Rodríguez. Elaboración propia

Por lo antes mencionado, podemos concluir que los convenios de doble imposición tienen origen en el orden constructivista, ya que son creados por el hombre, con el fin concreto de evitar pagar impuestos en dos estados, y este es pactado por las instituciones competentes para establecer el orden y regular el comportamiento de las actividades económicas entre los países miembros.

2.2.3. El hecho Imponible

Teniendo en cuenta la Vinculación del hecho imponible con el sujeto activo de la obligación tributaria Jarach (1999: 206) nos dice:

Sin duda si se consideran las normas del derecho internacional privado como normas destinadas a resolver un conflicto de leyes, las normas que establecen los momentos de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo de la imposición seguramente no pertenecen al derecho internacional privado,

porque en ellas no se resuelve ningún conflicto de leyes, no estando nunca en cuestión la aplicación de la ley extranjera sino siempre y solamente la de la ley interna. Además, en el derecho tributario internacional no se trata de una relación jurídica de la cual se busque en una u otra ley la disciplina jurídica, sino de un elemento formativo de la misma relación jurídica: no se trata de ver si una relación jurídica cae bajo la ley nacional o la ley extranjera, sino de vincular un hecho jurídico a un sujeto, para que surja la relación entre éste y otro sujeto, con un crédito para el primero y una deuda para el segundo.

En otras palabras, en el derecho internacional privado se trata de vincular una relación ya nacida a una ley, en el problema de los momentos de vinculación de la relación jurídica tributaria se trata de un elemento de la misma relación, sin el cual ésta no nace.

2.2.4. Teoría Institucional

Douglass North (1993:b13) plantea que "las instituciones son las reglas de juego en una sociedad o, expresado más formalmente, las instituciones serían las limitaciones ideadas por las personas que dan forma a la interacción humana" estas reducen la incertidumbre y proporcionan una estructura a la vida diaria.

North distingue entre instituciones formales e informales. Las instituciones formales comprenden las leyes, los reglamentos y los procedimientos gubernamentales, mientras que las informales incluyen las ideas, las creencias, las actitudes y los valores de las personas, o sea la cultura de una sociedad determinada.

Así pues, "la interacción entre instituciones y organizaciones darán forma a la evolución institucional de una economía. Mientras que las instituciones son las reglas del juego, las organizaciones y sus empresarios son los jugadores" (North, 1993: 3).

De acuerdo con North (1993:82) el cumplimiento obligatorio por una tercera parte significa el desarrollo del Estado como una fuerza coercitiva capaz de monitorear derechos de propiedad y hacer cumplir contratos. El cumplimiento

obligatorio por una tercera parte requiere de una parte neutral con la aptitud de poder medir, sin costo, los atributos de un contrato y, también sin costo alguno hacer cumplir acuerdos de tal modo que la parte ofensora siempre tuviera que compensar a la parte dañada en forma tal que le resultara muy costoso violar el contrato.

Para Ayala (2004: 248), la trascendencia económica del contrato reside en la libertad que otorga a los agentes para utilizar su propiedad como lo crean conveniente. A lo largo de la evolución del capitalismo, la propiedad comunal fue desapareciendo como la forma dominante, y en su lugar comenzó a desarrollarse la propiedad privada, definida por un conjunto de derechos cada vez mejor especificados, que no sólo incluían el derecho de disfrutar, sino el transferir y aun destruir la propiedad. En ese orden de ideas, el contenido de la libertad de contratar comprende los siguientes aspectos:

- Decidir sobre la celebración o no de un contrato.
- Decidir con quién contratar.
- Establecer el contenido del contrato (derechos y obligaciones de los contratantes).

2.2.5. Fundamentación de los tratados internacionales

Convenios entre Estados u organizaciones internacionales que expresa fundamentalmente el *Pacta Sunt Servanda*, que no es otra cosa que la obligación de cumplir un compromiso. Según la Convención de Viena de 1969, un tratado es un "Acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular". Los tratados pueden ser bilaterales (si por ejemplo involucran al Perú y a otro país) o multilaterales (si involucran a tres o más países incluido el Perú).

Adrián Ravier (2012:112-13) citando a Martín Simonetta (2002), ilustra respecto del caso de la Argentina y el MERCOSUR:

“La pertenencia al MERCOSUR vedó a la Argentina la posibilidad de negociar acuerdos comerciales en forma individual y la obligó a hacerlo

en bloque. Los resultados fueron claros: los acuerdos firmados por este bloque proteccionista fueron mínimos y mantuvieron fuera del mega mercado cautivo a países de mayor productividad relativa tales como Estados Unidos, la Unión Europea o los países asiáticos.”

En ese sentido, añade Ravier considera que el intercambio no tiene sentido y no se lleva a cabo entre individuos o países que tienen las mismas habilidades y producen las mismas cosas. Si se comprende la ventaja de la integración ésta debiera realizarse con el mundo en su totalidad, en lugar de circunscribir la ventaja a determinada zona.

De acuerdo con nuestra Constitución Política de 1993, los tratados celebrados por el Estado forman parte del Derecho nacional (Art. 55). Igualmente, se crean tres rangos de tratados, según la aprobación que reciben:

- 1) Tratados de rango constitucional. Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser aprobado por el Presidente de la República, esto quiere decir, que en caso de producirse que un tratado sea incompatible con la Constitución, se entenderá que la modifica, porque adquiere la fuerza normativa de una reforma constitucional (Art. 57, segundo párrafo).
- 2) Tratados de rango de ley. El Congreso solo aprobará, antes de su ratificación por el Presidente de la República, los tratados que versen sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional; obligaciones financieras del Estado y aquellos tratados que crean, modifiquen o supriman tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren legislar para ser ejecutados (Art. 56).
- 3) Tratados de rango de decreto supremo. Los tratados que aprueba el Presidente, tendrán el rango de decretos supremos. Esto significa que todo tratado cuya materia no esté reservada a la aprobación del Congreso, será aprobado por el Presidente de la República, dando cuenta al Congreso (Art. 57, primer párrafo).

De lo anterior se desprende que esto mismo ocasiona un problema, ya que la cuarta disposición final de la Constitución da rango constitucional a la Declaración Universal de Derechos Humanos y a los tratados y acuerdos internacionales. Expresamente dispone que “Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú”.

2.3 Fundamentación Doctrinaria

2.3.1 *Poder Tributario y Criterios de Vinculación del Impuesto a la Renta*

- a) **Criterio Subjetivo**: Es aquel que toma en consideración el estatus personal del sujeto pasivo(deudor tributario). Dicho estatus se refleja en las siguientes cualidades:
- i. ***La nacionalidad del sujeto pasivo***. Las rentas que perciben las personas serán gravas del cual son nacionales.
 - ii. ***La residencia del sujeto pasivo***. El sujeto pasivo será considerado como contribuyente de Impuesto a la Renta respecto del Estado en el que tiene su residencia habitual.
- b) **Criterio Objetivo**: Este criterio relaciona al sujeto pasivo (deudor tributario) y el hecho económico con el Estado, teniendo en cuenta la ubicación territorial de la fuente productora de la renta. En efecto, la potestad tributaria se fundamenta concretamente en la pertenencia del hecho gravado a la estructura económica de determinado país; esto quiere decir que el país de la ubicación del bien o actividad productora de renta, será el que se encuentre habilitado para efectuar el gravamen.

Así, los Estados pueden establecer las regulaciones que consideren más apropiadas a sus necesidades o conveniencias con la finalidad de cumplir con sus objetivos para satisfacer las necesidades públicas. La doctrina discute si la elección entre uno u otro criterio de conexión es una opción política de cada Estado, o si, por el contrario, existen principios jurídicos que imponen alguna solución.

Al respecto, MULLIN (1980:35), citando a JARACH (s.f.) nos dice: “El poder fiscal no se halla limitado por principios superiores de orden jurídico, de derecho internacional ni constitucional ni tampoco por principios éticos, sino que, sustancialmente, el Estado adopta los criterios de imposición para determinar el ámbito de aplicación de los impuestos; criterios fundados en su interés político económico, sin perjuicio de los ideales de justicia en que debe inspirarse siempre la actividad legislativa”.

Lo señalado en el párrafo anterior pertenece al criterio de la doctrina clásica tradicional. Sin embargo, la doctrina sostiene que el derecho de imposición de los Estados tiene su fundamento en la norma constitucional. Así, FONROUGE (2004:272), al referirse a los límites al poder tributario afirma lo siguiente: “(...) en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado”.

Del mismo modo CHIRI (2009:128), manifiesta que: “(...) el fundamento de la potestad tributaria ejercida en el territorio de un país, no puede encontrarse en una soberanía que se fundamente en sí misma, sino en la Constitución Política del país y en la distribución de competencias entre los distintos órganos atribuidos de tal poder por la Constitución”

La norma tributaria es de aplicación obligatoria desde el momento que se realiza un hecho imponible que está conectado a una manifestación de capacidad económica, siempre que exista una debida conexión con algún sistema tributario, sobre la base de relaciones personales, económicas,

cuasipersonales o por alguna otra vinculación con determinado lugar (Rosembuj, 2003:20).

Señala ROSEMBUJ (2003:21) que el fundamento de la ley tributaria responde a la conexión ingreso-gasto público. Los factores determinantes del deber de contribuir están directamente vinculados a las ventajas que el contribuyente obtiene de su 'pertenencia' a determinada comunidad. Al respecto explica lo siguiente:

“El sector público crea situaciones de ventaja para los que residiendo o no obtienen rentas, detentan (sic) patrimonio o capital o consumen bienes y utilizan servicios, participando de la actividad económica del país. La pertenencia personal del contribuyente adquiere su máximo valor en la conexión estable, continuada, regular, en la vida económica del país, y se exhibe en la vinculación propia de los impuestos personales. La pertenencia económica del contribuyente aparece, por definición, ocasional, excepcional, conectada objetivamente a la realización de hechos imposables, con relativa prescindencia de sus circunstancias personales y familiares”

Para la problemática planteada en la presente investigación concluimos que no existe una debida conexión con el Sistema Tributario Peruano, ya que bajo las leyes internas no se llega a configurar el hecho imponible sin embargo las rentas obtenidas por el servicio profesional prestado por un sujeto domiciliado en otros países miembros de la CAN participa de la actividad económica del país y es el Convenio, la Decisión 578, que le otorga la potestad tributaria para que en el marco de su aplicación se genere la vinculación y consecuentemente la obligación del pago de un impuesto.

2.3.2 Clasificación de los criterios de vinculación

En aplicación de estos criterios se determina cuál es el país que goza de potestad tributaria para gravar ciertas rentas, ya que ellos no son excluyentes,

varios países pueden tener la pretensión de gravar la misma renta, ya que los Estados utilizan uno o varios criterios.

En ese sentido, REIG (2006:91) señala:

“(...) En derecho tributario a los criterios para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejercerá dicha potestad, se los conoce con el nombre de momentos de vinculación y, a dicho vínculo, como vínculo jurisdiccional. Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger tal momento, y así los criterios utilizados resultan ser: el del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta, llamado también principio de la universalidad o de la renta mundial o global, y el de ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene, o principio del país de origen, **desechando en general el lugar de celebración de los contratos**”.

Siendo interés de la presente investigación, analizaremos en este apartado solo el criterio de la fuente.

2.3.3 Criterio de la Fuente

Es aquel donde se realiza la actividad o donde se ubica el bien el que está habilitado para gravar la riqueza, sustentado en el principio de solidaridad, tanto social como económica que justifica la jurisdicción tributaria. Dentro de este criterio de fuente se utilizan distintos factores de conexión para determinar la localización de las manifestaciones de capacidad económica y determinar así el lugar donde se produce la renta, según el tipo de actividad.

Estos criterios de conexión responden al concepto de la fuente como producto mediante el cual se establecen normas de localización, tales como: la situación de los bienes que generan la renta o los derechos sobre estos (*locus rei sitae*); lugar de realización de las actividades económicas o la prestación de servicios personales; lugar de utilización económica del servicio. También se utiliza el criterio de la fuente del pago, es decir, la residencia o el domicilio del pagador

de la renta en atención a que este podría ser responsable del pago del impuesto (Reig, 2006:65).

Respecto a estos criterios objetivos de conexión, XAVIER (2005:241) explica que ellos corresponden directamente al hecho imponible. En el impuesto a la renta, el elemento de conexión fundamental es el lugar de situación de la fuente de las rentas, cuya noción clásica es entendida como fuente de su producción, fuente económica o fuente objetiva.

Agrega que, en materia económica, la fuente equivale al ‘capital’ que es de donde proviene la renta tributada, por eso se entiende como fuente también el lugar donde es ejercida la actividad, en donde son utilizados los factores de producción o en el lugar donde se sitúan los bienes o derechos de los que provienen.

Paralelamente a esta noción, la doctrina ha desarrollado una noción afín que es la fuente de su pago, fuente financiera o fuente subjetiva. Observa acertadamente XAVIER (2005:242) que mientras en la noción clásica existe un nexo causal directo entre la renta y el hecho que la determina, en la noción financiera de fuente no hay una idea de causalidad, pero sí del origen de los recursos que representan renta para determinado sujeto.

Textualmente señala: “La fuente objetiva de la renta, propiamente dicha, es un concepto económico que corresponde a su producción; la fuente subjetiva de pago es un concepto financiero que corresponde a su realización”.

El criterio de territorialidad se justifica en el principio del beneficio: si la renta se ha generado en un lugar determinado, quien la percibe debe colaborar con las necesidades públicas de dicha jurisdicción. Por su parte, el criterio de residencia se basa en el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo que, por solidaridad con los de menor capacidad económica, debe tributar sobre su renta global sin importar el lugar donde la genere.

En general los países utilizan el fundamento del principio de beneficio para justificar la imposición en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva para gravar a los residentes. Así, entre ambos criterios, se reparten la potestad tributaria.

En el marco de la Decisión 578 bajo el criterio de la fuente productora se otorga la jurisdicción tributaria a uno de los países miembros de la CAN, es así que, según el artículo 14° de esta decisión se ha establecido que el criterio de la fuente para los servicios profesionales prestados entre los países miembros será el lugar dónde se impute y registre el gasto, entendiéndose a este según la noción de la doctrina como el criterio de la fuente del pago.

Es así que, concordamos con la posición de que si la renta se ha generado en un lugar determinado, quien la percibe debe colaborar con las necesidades públicas de dicha jurisdicción ya que este es el origen de los recursos que representan renta para determinado sujeto.

2.3.4 Doble Imposición

Calderón (1997:109) explica que nos encontramos ante una doble imposición internacional “Cuando dos o más entes jurídicos-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado en sujeción a un solo sujeto activo”.

Asimismo Brinker (2005:.1) explica que la doble tributación Internacional se presenta típicamente cuando dos o más países pretenden aplicar similares impuestos a: i) los mismos ingresos, ii) obtenidos por el mismo contribuyente, iii) en el mismo periodo tributario.

Por otro lado, Ortiz (2000:3), citando a Giuliani Fonrouge sostiene que la doble imposición internacional “consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida a más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica”.

Finalmente Dragan (2000: 2), menciona que el típico caso de doble tributación internacional se da cuando el residente de un país genera renta en otro país y por ello puede estar obligado a pagar impuestos en ambos lugares, generándose entonces tanto imposición sobre la base del lugar de residencia como de la ubicación de la fuente productora.

2.3.5 Convenio de Doble No Imposición

Como señalan Danón y Salome (2004) la nula imposición o doble no imposición surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un CDI, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud del propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material) o un conflicto de atribución (elemento subjetivo), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.

Bravo (2005:451) señala que, la no imposición puede ser un resultado querido por el legislador o por los Estados contratantes de un CDI, una omisión o un defecto de técnica legislativa o de convenio. Pero en todos los casos, sin distinción, estaremos frente a un supuesto que no encuadra en el supuesto de hecho de la norma tributaria, que se rige, entre otros, por los principios de tipicidad, legalidad y reserva de Ley.

En esencia, la no imposición presupone la ausencia de una norma tributaria aplicable, ya sea porque esta no existe (no imposición interna) o porque

existiendo, no es aplicable al hecho por una renuncia convencional producto de la suscripción del CDI, al ejercicio de la potestad tributaria (no imposición internacional).

En este último supuesto, el hecho de que producto de la suscripción de un convenio, uno de los Estados contratantes haya declinado su potestad tributaria respecto del otro Estado contratante, en cuanto a cierto hecho que en principio sometía a imposición, implica que hay una ausencia de norma respecto de dicho hecho, lo que viene a ser una no imposición.

Si el Estado que de acuerdo al CDI tiene la potestad tributaria para hacer tributar dicho hecho no la ejerce, no la pierde, no significando ello que el otro Estado contratante tenga automáticamente vigente la potestad tributaria declinada en virtud del Convenio.

Por ello es cuestionable la generalizada idea según la cual, la no imposición derivada de la aplicación de un CDI, sería siempre un resultado perverso y no querido por parte de los Estados.

De acuerdo a Jorge Bravo Cucci, las causas de no imposición derivada de la aplicación de un CDI en materia de Impuestos a la Renta, pueden ser las siguientes:

- a) El Estado de la Residencia/Fuente cede la potestad tributaria respecto de cierta ganancia al Estado de la Fuente/Residencia, pero este último no tiene disposiciones normativas internas que graven dicha ganancia.
- b) El Estado de la Residencia/Fuente cede la potestad tributaria respecto de cierta ganancia al Estado de la Fuente/Residencia, pero este último tiene disposiciones normativas internas que establecen exenciones sobre dicha ganancia.

- c) El Estado de la Residencia/Fuente cede la potestad tributaria respecto de cierta ganancia al Estado de la Fuente/Residencia, pero en aplicación del CDI la ganancia es recalificada a un supuesto que de acuerdo al convenio no encuentra sometido a imposición.
- d) De acuerdo a la ley local del Estado de la Residencia/Fuente, la renta es atribuida a un contribuyente diferente que no puede ser gravado en este Estado de acuerdo con tratado.

2.4 Marco Conceptual

2.4.1 Convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI)

Según el autor José Chiarella (2007:1), “con la finalidad de prevenir o atenuar los efectos perniciosos de la doble imposición internacional sobre e intercambio comercial y económico en el contexto mundial, los Estados han diseñado una serie de medidas cuya fuente normativa puede ser de naturaleza doméstica (legislación interna) o internacional. Dentro de esta última especie se enmarcan los convenios para evitar la doble imposición internacional – CDI, instrumentos del derecho internacional que como se verá, brevemente, procuran repartir y delimitar el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados contratantes.

Por otro lado, a fin de fomentar la concentración de CDI entre los países desarrollados y países en desarrollo, un Grupo de Expertos fiscales conformado por académicos y representantes de autoridades tributarias fue convocado por el Consejo económico y social de las Naciones Unidas a fin de mejorar un Modelo que reflejará de manera más balanceada y consensuada el juego de intereses de los distintos tipos de países. De esta forma, luego de abocarse al estudio de las diversas disposiciones contenidas en el Modelo OCDE, en 1980 se publicó la “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”.

Según Renée A. Villagra (2008: 30), “La realidad ha demostrado que ningún País Miembro ha podido celebrar Convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Los casos en los que Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela han

suscrito acuerdos para evitar la doble imposición han sido sobre la base de los Modelos de la OCDE y de la ONU. Dentro del contexto de Sudamérica, únicamente dos convenios se guían por las reglas de fuente, los cuales rompen el esquema vigente de renta de fuente mundial, éstos son los convenios celebrados por Bolivia y Argentina el 30 de octubre de 1976 y por Chile y Argentina el 13 de noviembre del mismo año. Por lo general se ha pactado un gravamen compartido entre el país fuente y de residencia, fijándose topes para la retención en fuente para algunas rentas como son las regalías, intereses y dividendos. El contexto actual es que todos los países de la CAN que han firmado convenios negocian tomando como referencia el Convenio de la OCDE, sin que ello implique que el contenido de todas sus cláusulas sea recogido, pues es frecuente que se incorporen algunas provisiones contenidas en el Modelo de la ONU o como fruto de la realidad de cada uno de los países contratantes.”

2.4.2 CDI de la CAN – Decisión 578

De acuerdo a Villagra (ob. Cit.: 28), en noviembre de 1971, los Países del Pacto Andino (hoy CAN), celebraron un Convenio multilateral para Evitar la Doble Tributación, el mismo que está instrumentalizado en la Decisión 40 que entró en vigencia, para las personas naturales, a partir de 1981; y para las empresas el 22 de agosto de 1980.

La decisión 40 recogió el principio general de gravamen en la fuente, en tanto dispuso que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las persona, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieron, sólo serían gravables en el País miembro en el que tales rentas tenían su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Posteriormente, la comisión del Convenio de la Comunidad Andina (en adelante CAN) adoptó la decisión 578 denominado Régimen para evitar la Doble Imposición Tributaria y Prevenir la Evasión Fiscal mediante La Decisión No. 578 entre los Países de Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú. En este contexto, el artículo 1 de la Decisión No. 578 establece que esta es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la CAN, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, con el objetivo de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

Asimismo, de acuerdo a lo señalado por el artículo 22 de la Decisión No.578, ésta entraría en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente al de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, es decir, a partir del 1 de enero del año 2005. En este escenario, es de señalar que el Perú, como país miembro de la CAN, habría asumido la obligación de acatar las decisiones comunitarias con el objetivo de aproximar las legislaciones nacionales en materias legales específicas, por lo que, en principio, sería posible afirmar que el Perú se encuentra obligado a cumplir lo establecido en la Decisión No.578.

No obstante, debe tenerse presente que una Decisión no constituye un Tratado Internacional, sino legislación supranacional, emitida por un órgano de la CAN (el Concejo de Ministros de Relaciones Exteriores) y cuya fuerza vinculante deviene de un tratado de integración.

Por el contrario, un Tratado Internacional es un acuerdo vinculante entre dos o más países que lo suscriben, los que se encuentran obligados a cumplirlo en virtud del principio Pacta Sunt Servanda.

Por consiguiente, al no tener la Decisión No.578 la naturaleza de un Tratado Internacional y no haber sido aprobado como tal, lo que habría involucrado una ratificación del Congreso, existe una corriente de opinión en el sentido de que la misma no se encuentra vigente en nuestro País.

En efecto, si bien el tratado de integración fue aprobado por el Congreso y este establecía la facultad del Concejo de Ministros de Relaciones Exteriores de emitir Decisiones que primaran sobre las leyes internas, cuando estas

disposiciones versan sobre materia tributaria, colisionan con lo establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, de acuerdo con la cual la facultad de crear, modificar, o exonerar de tributos sólo puede delegarse al Poder Ejecutivo y, en ese caso, sobre materia y por plazo determinado.

Siendo ello así, consideramos que, si bien en principio el Perú se obligó a acatar las Decisiones de la CAN, la Administración Tributaria tendría argumentos válidos para cuestionar la aplicación de la Decisión No. 578 cuando ello convenga a sus intereses y, por tanto, aplicar las normas tributarias peruanas aun cuando se contrapongan a lo dispuesto por la citada Decisión.

2.4.3 Empresa de un país miembro

En el artículo 2° definiciones generales, el inciso a) nos indica que los términos “países miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela (actualmente no suscrito a este convenio). De la misma manera, el inciso h) nos indica que los términos “empresa de un País miembro” y “empresa de otro país miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro país miembro.

Asimismo, la CAN menciona que, cuando se efectuó 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.

2.4.4 Nula Imposición o doble no imposición

La Imposición es pues un fenómeno jurídico. Contrariamente, la no imposición o no sujeción, es un fenómeno por el cual un hecho realizado en el plano fáctico, no encaja en la descripción contenida en el presupuesto de hecho

de la norma tributaria, no generándose efecto jurídico alguno. La no imposición, no es un fenómeno jurídico, más sí uno social.

Por una cuestión de rigor terminológico, si bien corresponde hacerse referencia a la doble o múltiple imposición, no resulta del todo correcto desde una perspectiva gramatical, referirse a la doble o múltiple no imposición, siendo recomendable utilizar la expresión Nula imposición o No imposición, expresión que revela que el hecho realizado simplemente no se encuentra sujeto a gravamen alguno, y que por lo tanto es irrelevante para efectos jurídicos-tributarios.

La doble o múltiple imposición puede ser nacional o internacional, dependiendo de si las pretensiones impositivas se da entre titulares de la potestad tributaria que son parte del mismo estado o entre estados diversos. En el caso de la No imposición, no tiene sentido ni utilidad más que por razones estrictamente didácticas, calificarla en interna o internacional. Si en supuesto de doble imposición hay un concurso de pretensiones impositivas, en uno de No imposición hay ausencia de tales pretensiones.

La No imposición puede ser un resultado querido por el legislador o por los Estados contratantes de un CDI, una omisión o un defecto de técnica legislativa o de convenio. Pero en todos los casos, sin distinción, estaremos frente a un supuesto que no encuadra en el supuesto de hecho de la norma tributaria, que se rige, entre otros, por los principios de tipicidad, legalidad y reserva de Ley. En esencia, la No imposición presupone la ausencia de una norma tributaria aplicable, ya sea porque esta no existe (no imposición Interna), o porque existiendo, no es aplicable al hecho por una renuncia convencional producto por la suscripción del CDI, al ejercicio de la Potestad tributaria (No imposición internacional). En este último supuesto el hecho de que producto de la suscripción de una convenio, uno de los estados contratantes haya declinado su potestad tributaria respecto del otro estado contratante, en cuanto a cierto hecho que en principio sometía imposición, implica que hay una ausencia de norma respecto de dicho hecho, lo que viene a ser una No imposición. Si el estado que de acuerdo al CDI tiene la potestad tributaria para hacer tributar dicho hecho no la ejerce, no la pierde, no significando ello que el otro estado contratante tenga automáticamente vigente

la potestad tributaria declinada en virtud del convenio. Por ello, es cuestionable la generalizada idea según la cual, la No imposición derivada de la aplicación de un CDI, sería siempre un resultado perverso y no querido por parte de los estados,

Para los autores Danón y Salome (2008:10), *“la nula imposición o doble no imposición surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un CDI, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud del propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material) o un conflicto de atribución (elemento subjetivo), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición”*.

2.4.5 Potestad tributaria

Según Carmen Robles (2006:275) la Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, *“es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución...”*.

Asimismo, Rosendo Huamani (2007:74) sostiene que *“la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios. Existen reglas básicas (principios) cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa”*.

Por lo cual Solo el Estado tiene la capacidad de crear, modificar o derogar tributos, regulada por los principios de Legalidad y reserva de ley, Equidad y No confiscatoriedad, respetando los derechos fundamentales regulados por la Constitución Política del Perú.

2.4.6 Beneficios empresariales

Según la Real Academia de la Lengua Española, el término beneficio tiene las siguientes definiciones:

Beneficio es el *“bien que se hace o se recibe”, “utilidad” o “ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad económica”*.

De igual manera, en la Decisión 578 en el artículo 2° inciso d) define que el término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

2.4.7 Servicios profesionales

Según el autor Palomino (2011:270), la prestación de servicios *“agrupa la venta de servicios relacionados al giro principal del negocio, identificados generalmente con las empresas de servicios cuyo fin es el lucrativo”*.

A pesar que en el artículo 14° de la Decisión 578 no define el término “Beneficios empresariales”, y en vista que el artículo 20° del mismo convenio indica que *“no serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros”*, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en el Proceso 125-IP-2010 define servicios empresariales como *“organización conformada por uno o más profesionales, los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa. Teniendo en cuenta que un profesional es aquella persona que ha cursado como mínimo estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centra en los temas de dichos estudios”*.

Por consiguiente es la definición del Tribunal de Justicia la que prima a partir del 2010 para efectos de la aplicación de la Decisión 578 Convenio de la CAN.

2.5 Bases Legales

2.5.1 *Decisión 578 - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*

Artículo 1.- *Ámbito de Aplicación.*- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

- ✓ En Bolivia, Impuesto a la renta.
- ✓ En Colombia, Impuesto a la renta.
- ✓ En el Ecuador, Impuesto a la renta.
- ✓ En el Perú, Impuesto a la renta.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de una misma rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Artículo 3.- *Jurisdicción Tributaria.*- 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.

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

Artículo 6.- Beneficios de las empresas.- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

(...)

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 causa de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando 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.

2.5.2 Tratamiento Tributario para los Servicios Profesionales según la Decisión 578.

Como se puede apreciar en los párrafos anteriores por regla general se desprende el principio de la fuente productora, el cual implica que las rentas de cualquier naturaleza solo son gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, lo cual es aplicable a las actividades empresariales o beneficios empresariales; sin embargo, la Decisión 578 señala también una excepción que es el que se muestra en el artículo 14:

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

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.

Con esto se aclara que para los servicios empresariales del artículo no es relevante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio.

2.5.3 Tratamiento Tributario de los Servicios Profesionales prestados por un sujeto domiciliado en el exterior

Nuestra Legislación en sus artículos 9º y 10º de la Ley del Impuesto a la Renta contienen los criterios para establecer las rentas de fuente peruana respecto de los sujetos no domiciliados, estableciendo que estos, solo tributan por su renta de fuente nacional.

Es así que la legislación peruana utiliza el criterio de fuente territorial para establecer la sujeción impositiva a los sujetos no domiciliados.

Artículo 9º.- 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.

i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

En general las rentas empresariales y las que se originan en el trabajo están sujetas al criterio clásico de fuente, como es el lugar de ubicación de la fuente generadora del ingreso,

III. METODOLOGÍA

3.1 Tipo de Investigación.

La investigación es Explicativa debido a que se analizan las causas y efectos de la relación entre las variables, además porque el objetivo de la investigación es explicar por qué se genera doble no imposición al aplicar el artículo 14 del Convenio de la CAN a los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros de la CAN a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú.

El estudio Descriptivo y Documental se direcciona en la conceptualización de diversas teorías económicas, doctrinas jurídicas así como la descripción del tratamiento tributario en la legislación interna y en la Decisión 578 de la CAN, respecto a los servicios profesionales prestados por un Estado miembro del mismo a favor de un sujeto domiciliado en el Perú.

3.2 Diseño de Investigación

Por el nivel de conocimiento que se adquiere, el presente trabajo de investigación tiene enfoque cualitativo; de alcance explicativo, y con un diseño No Experimental porque no se manipulan las variables de estudio.

3.3 Población.

La población para el análisis del presente trabajo fueron los cuatro países miembros de la Comunidad Andina de Naciones: Perú, Ecuador, Colombia y Bolivia.

3.4 Muestra

Dado que la investigación fue de tipo cualitativa, no existe muestra específica, por lo que se analizaron casos relacionados a los países miembros de la CAN.

3.5 Métodos, Técnicas, Instrumentos De Recolección de datos, Elementos de Estudio y Unidad de Muestreo.

Para desarrollar el presente trabajo se utilizaron diversos métodos de investigación que permitieron el análisis de la información recopilada, así como técnicas de investigación e instrumentos de recolección de datos.

3.5.1 Metodos De Investigación.

- **Inductivo:** Mediante este método se recopiló diversos conceptos teóricos y enfoques doctrinarios respecto a los criterios de vinculación del impuesto a la Renta para identificar sus características y finalidades.
- **Analítico:** El estudio realiza el análisis de las situaciones de doble no imposición que genera la aplicación de la Decisión 578 de la CAN en los servicios profesionales prestados a favor de sujetos domiciliados en el Perú.
- **Comparativo:** Mediante la aplicación de este método se analizó y comparó las legislaciones tributarias de otros países respecto a los servicios profesionales, que graven esta renta para un sujeto domiciliado en otros países miembros de la CAN.

3.5.2 Técnicas De Investigación.

- **Estudio de Casos**

Para efectos de la investigación se ha empleado el método de estudio de casos debido a que hay una situación problemática actual que está generando un efecto de doble no imposición al aplicar la Decisión 578 a los servicios profesionales prestados por sujetos domiciliados en otros países miembros de la CAN a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú, es así que, mediante la presentación de un caso se observara dos escenarios, el primero

contendrá la aplicación que se está dando en la actualidad para el caso de Perú según la problemática planteada, y para el segundo escenario introduciremos nuestra propuesta a efectos de reconocer la recaudación dejada de percibir para nuestro país.

3.5.3 Instrumentos de Recolección De Datos.

Los instrumentos utilizados en la investigación fueron las fuentes de información, representadas por la legislación vigente y la doctrina traducida en las referencias bibliográficas y fuentes confiables para observar la situación tributaria del Perú en relación a los países latinoamericanos miembros del Convenio de la CAN.

Para ello, se utilizaron las fichas bibliográficas con el fin de analizar el material doctrinario y normas tributarias; así como legislación comparada y análisis jurisprudencial.

3.5.4 Plan de Procesamiento De Información

En el presente trabajo de investigación se recolectará información a través de fichas bibliográficas bajo dos criterios, el primero basado en busqueda de información tributaria y doctrinaria de legislación comparada vinculada a los servicios profesionales prestados entre los países miembros de la CAN. ASi mismo se recolectará información de la legislación tributaria peruana, que nos permitirá obtener información clara y precisa para el analisis de los efectos de la aplicación del Convenio de la CAN.

IV. RESULTADOS

Después de realizar la presente investigación, realizamos contraste con los objetivos planteados.

Así mismo es necesario precisar que a la actualidad con finalidad de impulsar la actividad económica y combatir la evasión fiscal, el Perú cuenta con ocho (8) Convenios de Doble Imposición (CDI) firmados con los siguientes países: Canadá, Chile, la CAN, Brasil, España, México, Corea, Suiza y Portugal.

CONVENIOS	AÑO DE APLICACIÓN
Chile	Enero 2004
Canadá en Español	Enero 2004
Canadá en Inglés	Enero 2004
Comunidad Andina –CAN	Enero 2005
Brasil	Enero 2010
Estados Unidos Mexicanos	Enero 2015
República de Corea	Enero 2015
Confederación Suiza	Enero 2015
República de Portugal	Enero 2015

Figura 1: Convenios de Doble imposición vigentes Firmados por Perú

Elaboración propia. Fuente: MEF.

Adicionalmente, estos convenios gravan las actividades económicas con distintas tasas. Sin embargo el criterio para gravar con renta las actividades realizadas y las tasas impositivas varían de acuerdo al convenio pactado.

Al realizar un análisis para determinar el criterio de imposición, podemos evidenciar que en aplicación de la Decisión 578 Convenio de la CAN, las tasas impositivas como el criterio de imposición serán distintas a las pactadas con los CDI con Chile y Canadá, convenios bilaterales.

CONVENIOS	CANADÁ	CHILE	DECISIÓN 578
Dividendos	10% o 15%	10% o 15%	Gravados solo en el país de origen.
Intereses	15%	15%	Gravados solo en el país en cuyo territorio se impute y registre su pago.
Regalías	15%	15%	Gravados en el país miembro donde se use o se tenga derecho a usar el bien intangible.
Ganancias de Capital	Varía dependiendo el tipo de bienes	Varía dependiendo el tipo de bienes	Gravadas en el país en el que se encuentre el bien.
Beneficios empresariales	Solo gravados en el país de quien presta los servicios	Solo gravados en el país de quien presta los servicios	Solo gravados en el país donde se imputa y registra el gasto.
Servicios Personales Independiente	10%	10%	Gravados en el territorio en el que fueron prestados.
Pensiones	15%	15%	Gravados en el territorio donde se halle la fuente productora.

Figura 2: Tasas aplicables a las principales Rentas según Convenio

Fuente: Los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal – Renée Villagra Cayamana. Elaboración Propia

Teniendo en cuenta que el primer objetivo consiste en explicar porque se genera la Doble No Imposición al aplicar el artículo 9 inciso e) de la Ley del respecto al artículo 14 de la decisión 578 convenio de la CAN en los servicios profesionales prestados por los demás países miembros a favor de las personas jurídicas domiciliadas en el Perú. Este puede ser evidenciado a través de la aplicación de los casos prácticos.

4.1.1. Análisis de Legislación Comparada

En el Contexto Internacional para los países miembros de la CAN como Ecuador y Bolivia surge la misma problemática planteada, ya que ambos países consideran rentas de sujetos no domiciliados las originadas por la prestación de servicios bajo el criterio de la fuente territorial, al igual que Colombia pero con la diferencia que este incluye en su legislación una disposición en el artículo 20° de su Estatuto Tributario que dispone una excepción para los tratados internacionales (véase cuadro 3)

PAÍS	NORMA	TRATAMIENTO	BASE LEGAL
PERÚ	<p>TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA - LIR (DS N° 179- 2004)</p>	<p>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.(...) i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. (...)</p>	<p>Inc. e), i) del Art. 9 de la LIR</p>
BOLIVIA	<p>REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA - IUE (DS. 24051-1995)</p>	<p>En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la Ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:</p> <p>c) Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la República.</p>	<p>Inc. c) del Art. 4 del Reglamento del IUE</p>
PAIS	NORMA	TRATAMIENTO	BASE LEGAL

<p>COLOMBIA</p>	<p>ESTATUTO TRIBUTARIO (DECRETO 624 DE 1989)</p>	<p>Art. 20. Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país. Art. 24. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. (...)</p>	<p>Art. 20 y 24 del Estatuto Tributario</p>
<p>ECUADOR</p>	<p>LEY ORGÁNICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI</p>	<p>Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:</p> <p>1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano (...).</p> <p>10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador (...)</p>	<p>Numeral. 1 y 10 del Art. 8 de la LORTI</p>

Figura 3: Tratamiento tributario de los Servicios Profesionales prestados entre los países miembros de la CAN

Fuente: Decisión 578 y su efecto de Doble No Imposición en la prestación de Servicios Profesionales entre los países miembros de la CAN

4.1.2. Análisis de Casos

Como materia de análisis realizo una revisión de diversos casos que permitió

CASO N°1 SERVICIO DE OUTSORSING

En el presente trabajo de investigación se realizó el estudio de caso para una Compañía residente en Bolivia que presta servicios de “outsourcing” desde su país. Se trata pues de la prestación de servicios de Bolivia a Perú por el monto equivalente a S/. 50,000, siendo el beneficiario del servicio el sujeto domiciliado en Perú. Siguiendo lo establecido en la decisión 578 de la CAN, corresponde determinar en qué país se encuentra sujeta a imposición la renta generada por esa prestación de servicio, si tal hecho económico califica como renta para la legislación peruana o si quien tiene la potestad de gravarla es Bolivia.

Para determinar qué país tiene la potestad de gravar dicha renta debemos aplicar el artículo 14° de la Decisión 578 de la CAN, en el que se establece que sólo serán gravables en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Entendiéndose por beneficio al lugar en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Siendo que para el caso planteado el país que imputa y registra el gasto es Perú, será este el que tiene la potestad de gravar la renta obtenida por la Compañía Boliviana, ahora bien, para poder saber el tratamiento tributario que se debe dar a este servicio prestado por un sujeto no domiciliado se debe recurrir a nuestra legislación interna, el cual contiene en sus artículo 9° y 10° de la Ley del Impuesto a la Renta los criterios para establecer las rentas de fuente peruana respecto de los sujetos no domiciliados, estableciendo que estos, solo tributan por su renta de fuente nacional, es así que, para los servicios prestados por sujetos no domiciliados solo se encontrarán gravadas

con el impuesto a la renta en tanto dichos servicios se hayan prestado en territorio nacional.

En consecuencia la legislación peruana utiliza el criterio de fuente territorial para establecer la sujeción impositiva a los sujetos no domiciliados.


En el caso descrito, se observará que al no contener en nuestra legislación interna una disposición que grave con dicha renta al sujeto no domiciliado que presta sus servicios desde su territorio a favor de un sujeto domiciliado en Perú, no configura renta gravada.

De lo expuesto resulta que tanto el sujeto domiciliado en otro país miembro de la CAN, en el caso Bolivia como el país favorecido con la prestación del servicio, en el caso Perú no gravaran con el impuesto a la renta, Bolivia al no tener potestad de gravar renta en aplicación del artículo 7 del convenio beneficios empresariales, y en el caso del Perú que obtiene la potestad de gravarlo sin embargo el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta limita ejercer esta potestad.

Sin embargo si analizamos el presente caso bajo el Escenario II (véase Tabla N° 01) en el cual se incluye en nuestra legislación una disposición que si permite gravar el servicio profesional prestado por un sujeto domiciliado en uno de los países miembros de la CAN desde su territorio, el efecto a esta problemática sería contrarrestado, concluyendo que la recaudación dejada de percibir por el Estado peruano siguiendo el caso planteado sería del 30% de la renta obtenida por el sujeto no domiciliado, resultando un impuesto de S/. 15,000.

Tabla 2 : Escenarios de la aplicación del Impuesto a la Renta en los Servicios profesionales entre los países miembros de la CAN

ESCENARIO I Aplicación del Convenio (Art. 14°) Aplicación de la LIR (Art. 9°)			ESCENARIO II Aplicación del Convenio (Art. 14°) Aplicación de la LIR (Art. 9°) PROPUESTA - MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA		
SERVICIO	PERÚ	OTRO PAÍS MIEMBRO DE LA CAN	SERVICIO	PERÚ	OTRO PAÍS MIEMBRO DE LA CAN
Importe S/.	50,000	50,000	Renta de Fuente Peruana (S/.)	50,000	50,000
Tasa	0%	0%	Tasa	30%	0%
Impuesto a la Renta	0	0	Impuesto a la Renta	15,000	0

DOBLE NO IMPOSICIÓN

RECAUDACIÓN DEJADA DE PERCIBIR

Fuente: Decisión 578 y su efecto de Doble No Imposición en la prestación de Servicios Profesionales entre los países miembros de la CAN

Al respecto, el artículo 6 de la Decisión No.578 establece, como principio general, que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables en el País Miembro donde dichas actividades se hubieran efectuado.

No obstante, dicha regla general no resulta aplicable al caso de beneficios empresariales obtenidos por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, los que se rigen por una regla especial.

En efecto, el artículo 14 de la Decisión No.578 señala que “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”. Para estos efectos, el citado artículo continúa diciendo que, “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”.

Cabe precisar que, si bien la Decisión incluye una definición de “empresa”, no incluye una definición de “empresa de servicios”. Al respecto, luego de revisar diversos textos de la CAN, entre ellos la propia Decisión y sus documentos preparatorios, así como el Protocolo de Sucre que incorpora al Acuerdo de Cartagena las disposiciones sobre el comercio intraregional de servicios, consideramos que la noción de empresas de servicios, aun cuando pensada en empresas cuyo giro principal consiste en la prestación de los servicios descritos en el citado artículo 14, no puede excluir a los servicios similares prestados por empresas cuyo giro principal es otro.

En el presente informe no abundaremos más en este tema, en la medida que el prestador del servicio tendría como objeto principal la prestación de servicios y estaría claramente comprendido en el alcance del referido artículo 14. Tampoco analizaremos el caso de rentas obtenidas por empresas de servicios que no se originen en dichos servicios.

- Dos posibles interpretaciones

Respecto de los alcances del artículo 14 de la Decisión No.578 son públicas dos interpretaciones:

La primera, que tenemos entendido es la que sostiene la Administración Tributaria Colombiana (DIAN), es en el sentido que el mencionado artículo 14, al hacer alusión al término “beneficios” se refiere a rentas, y no simplemente a ingresos percibidos por la prestación de servicios. En este contexto, el término “beneficios” supondría, bajo esta interpretación, una afectación o depuración de los servicios involucrados con los correspondientes costos y gastos.

En consecuencia, dado que el correspondiente gasto sería imputado y registrado por el prestador del servicio (quien depurará de los ingresos los costos y gastos para obtener el mencionado “beneficio”), se sostiene que el País Miembro facultado a gravar la renta será aquel donde domicilia el prestador del servicio (en el caso materia de análisis, Colombia), debido a que el artículo presume que ahí se realiza la actividad.

Una segunda interpretación sostiene, en cambio, que, salvo prueba en contrario, el beneficio se produce en el País Miembro donde domicilia el pagador del servicio, dado que es éste quien imputa y registra el gasto por los servicios que le han sido prestados y quien obtiene el beneficio del servicio.

Bajo esta segunda interpretación, el término “beneficio” se referiría a la utilidad que el servicio tendría para quien lo contrató, lo que se condeciría con el hecho de que dicha utilidad, salvo prueba en contrario, usualmente ocurre en el lugar en el que se registra el gasto por dicho servicio, es decir, en el lugar en que reside el usuario del mismo.

Asimismo, dicha interpretación se fundamentaría en el hecho que la Decisión No.578, a diferencia de la Decisión No.40, tiene como finalidad adecuarse a la legislación que adoptaron la mayoría de los Países Miembros de la CAN, en el sentido que el país facultado a gravar la renta por alguno o varios de los servicios mencionados en el citado artículo 14 es aquel donde se produce la utilización económica del servicio.

En la medida que ambas interpretaciones encuentran sustento en el propio texto del artículo 14 de la Decisión No.578, resulta conveniente efectuar un análisis del proceso de formación de la misma, en la medida que ello podría aportar elementos de juicio en lo que se refiere a la intención de los responsables de la redacción del referido artículo 14.

- Formación del Artículo 14

Al respecto, es de señalar que, conforme a los antecedentes y bases de las propuestas que sustentaron la aprobación de la Decisión No. 578, la Secretaría General consideró conveniente perfeccionar la norma interna (Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Los Países Miembros) a través de una decisión, que la actualice e introduzca ciertos ajustes menores pero con la idea central de que el principio de la fuente debe mantenerse como eje rector (entendiéndose por dicho principio, según la normativa andina, al lugar de prestación del servicio).

En este contexto, el Anteproyecto de la Decisión Sustitutoria de la Decisión No.40 (documento SG/dt 139/Rev 1), de fecha 22 de julio de 2002 propuso como modificación del artículo 14 de la Decisión No.40 el texto siguiente:

Artículo 15º.-Empresas de Servicios Profesionales, Servicios Técnicos y de Asistencia Técnica. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos y de asistencia técnica serán gravables solo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

En esta etapa del proceso de formación de la Decisión No.578, el contenido del artículo 14 de la misma resulta ser esencialmente el mismo que el artículo 14 de la Decisión No.40, máxime si se tiene en cuenta que, según los cuadros comparativos oficiales entre la Decisión No.40 y la base de la propuesta, la recomendación respecto a este tema sólo fue que se incluyan también los servicios técnicos, ya que de acuerdo con legislaciones vigentes de algunos países, los servicios técnicos son diferentes a los profesionales y a los de asistencia técnica, no pareciendo existir razón alguna para excluirlos o darles un tratamiento especial o diferente.

Sin embargo, con fecha 18 de setiembre de 2002, y sobre la base de lo acordado en la Segunda Reunión de Expertos sobre Doble Tributación (en la sede de la Secretaría General en Lima, Perú), la Secretaría General sugirió modificaciones al texto revisado por los expertos a fin de adecuar su presentación a los estándares empleados en el desarrollo del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Como resultado de la reunión de expertos y del análisis de la Secretaría General, el referido artículo 15 (hoy artículo 14) del Anteproyecto quedó redactado de la siguiente manera:

Artículo 15º.-Empresas de Servicios Profesionales, Servicios Técnicos y de Asistencia Técnica y Consultoría.

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo 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 el correspondiente gasto.

Surge en consecuencia la interrogante acerca de si la intención de adecuar la presentación del mencionado artículo (de la que sería la Decisión No. 578), a los estándares empleados en el desarrollo del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina respondió a un efectivo alejamiento del criterio del lugar de prestación del servicio, o si simplemente se consideró que la redacción propuesta aclaraba y/o reforzaba dicho principio.

Lamentablemente, los documentos y cuadros comparativos oficiales no señalan el motivo que llevó al grupo de expertos sobre doble tributación a cambiar la frase “en cuyo territorio se presten tales servicios” a la frase “en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios”.

El proceso de formación de la Decisión No.578 no aporta así mayores elementos de juicio a fin de determinar los alcances de su artículo 14, más allá de establecer que el tratamiento podría ser distinto al preexistente y al establecido como regla general para los demás beneficios empresariales en el artículo 6.

- Criterio para atribuir potestad tributaria

El principio general para la atribución de la potestad tributaria establecido en la Decisión No.578 es el de gravamen en fuente productora; así lo define el primer párrafo del artículo 3 de la Decisión. Sin embargo, el propio artículo establece que existen una serie de casos de excepción previstos en la Decisión. Tratándose de beneficios empresariales el nexo de conexión se identifica con el lugar en el que se desarrollan las actividades correspondientes, lo que, en principio, parece alinearse con el criterio general de la fuente, aunque, por sus características, podría considerarse también como un caso de excepción, como señalamos más adelante. Tratándose específicamente de beneficios empresariales derivados de la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, el nexo de conexión es el lugar en que se produce el beneficio, criterio que, una vez más, dependiendo del alcance que se le de al término “beneficio” (ver siguiente punto) puede constituir una forma de definir la fuente o una excepción.

- Alcance del término “beneficio”

La utilización del término “beneficio” es ambigua, por cuanto en la prestación de un servicio existe beneficio tanto para el que lo recibe (motivo por el que está dispuesto a pagar por él), como para el que lo presta, quien deriva del mismo una utilidad o beneficio financiero luego de deducir del ingreso recibido los gastos correspondientes. Por tanto, es posible definir el alcance del término “beneficio” tanto si identificamos a qué tipo de beneficio se refiere (utilización o utilidad financiera), como si identificamos al beneficio de quién se refiere, del que realiza la actividad o el que paga por el servicio.

En este extremo, la lógica integral de la Decisión No.578 parecería apoyar la conclusión de que el “beneficio” es la utilidad financiera que obtiene quien realiza la actividad o servicio.

En efecto, el artículo 6 de la Decisión No.578 señala que “los beneficios” resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieran efectuado. Queda así establecido que el “beneficio” a que se refiere el artículo 6, ***es el derivado de la actividad empresarial y no de la utilización económica.*** En línea con este criterio, el término “beneficio” en el artículo 14 se utiliza dos veces: una en el título, denominado “beneficios empresariales por la prestación de servicios profesionales, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría”, donde el contexto permite inferir, como en el citado artículo 6, que se trataría del beneficio económico para el prestador del servicio; y otro, en el cuerpo del artículo, cuyo texto origina la duda materia del presente análisis.

Al respecto, nosotros consideramos que siendo parte de la misma norma, salvo disposición en contrario, debería concluirse que el significado del término “beneficio” debería ser el mismo en ambos casos.

Ello llevaría a sostener que la jurisdicción autorizada a gravar la renta es aquella donde el prestador del servicio obtenga el beneficio financiero que le reporte esta actividad.

- El lugar de imputación del gasto

El artículo 14 de la Decisión No.578 establece la presunción que el beneficio se presumirá producido en el lugar en el que se imputa o registra el correspondiente gasto. En un contexto, en el que el significado de “beneficio” está asociado al beneficio del usuario del servicio, tiene toda la lógica que el “gasto” a que se refiere la presunción sea el gasto en que incurre el usuario del servicio. En cambio, si el beneficio referido es el de la empresa que realiza la actividad, entonces no es tan claro el gasto al que se refiere la norma.

A favor de la posición que el beneficio se genera donde el usuario registra su gasto, se puede argüir que la Decisión 578, por excepción, a buscado el criterio de la fuente pagadora para determinar el origen del beneficio, lo cual, como se ha señalado, estaría alineado con algunas legislaciones internas de Países Miembros. Esta posición, sin embargo, generaría el problema que, al gravarse la renta en la jurisdicción del pagador, se complicaría la determinación del “beneficio” entendido como un concepto neto (ver siguiente punto).

A favor de la posición de que el beneficio debe presumirse obtenido donde la empresa de servicios contabiliza y reconoce un gasto, abona que en el entendido que el concepto de beneficio es un concepto neto, el hecho de dar jurisdicción fiscal al País Miembro donde se imputa el gasto permite fácilmente establecer el monto del beneficio materia de imposición. En cambio, bajo esta posición, el servicio resultaría sujeto a imposición en el lugar de domicilio de la empresa o donde tuviera un establecimiento permanente, dado que sólo en esos casos podría contabilizar el gasto, lo que determinaría que la jurisdicción fiscal no recaiga ni en el país de la fuente pagadora, ni, en algunos casos, en el país en que se preste efectivamente el servicio.

Aun cuando la facilidad administrativa de determinar el monto del beneficio parece indicar que tiene mas sentido interpretar gravar el beneficio en el País Miembro en que contabilice el gasto quien presta el servicio, lo que, por lo demás, se alinearía con la solución prevista en el modelo para evitar la doble

imposición de las Naciones Unidas y de la OCDE, debe reconocerse que este punto no queda claro del texto de la Decisión No.578.

- El beneficio o renta es un concepto neto

El artículo 14 materia de análisis se refiere a los beneficios empresariales por la prestación del servicio, sin embargo, en su texto hace referencia a “las rentas obtenidas por empresas de servicios”. Es necesario, por ello, determinar si ambos conceptos, rentas y beneficios, tienen el mismo alcance y si este alcance es bruto o neto.

Respecto del primer punto, no resulta claro por qué se utiliza estos dos conceptos, situación que también se da en el artículo 6 referido a los “beneficios de empresas”, en el cual se señala que los “beneficios” sólo serán gravables en el país donde se hubiera efectuado la actividad empresarial, pero en el que luego se indica que cuando esa actividad se realiza en más de un país, cada uno de ellos podría gravar las “rentas” que se generan en su territorio. Esta redacción, así como también la del propio artículo 14, parecen indicar, sin embargo, que existiría univocidad entre ambos términos al interior de la Decisión.

Respecto del segundo punto, es decir, si se trata de un concepto bruto o neto, nosotros consideramos que del contexto se infiere que el término rentas se refiere a renta neta que, en ese sentido, sería equivalente al de “beneficio”, que de por sí es un concepto neto. Sustentan esta posición, entre otros, los siguientes argumentos. Primero, en el artículo 6 de la Decisión se establece el derecho a gravar los beneficios de “la actividad”, y “la actividad” se considera realizada en el lugar donde exista una presencia que, como regla general, presupone la existencia de un establecimiento permanente, que permite justamente establecer el beneficio o renta neta luego de deducir los gastos imputados y registrados. Así, se considera que la actividad se realiza en el país miembro cuando tiene en este una oficina, una fábrica, planta o taller, un depósito, un agente, entre otros.

Segundo, cuando a efectos referenciales observamos la redacción de los modelos de convenios para evitar la doble imposición de la ONU y de la OCDE,

ambos utilizan el mismo término “beneficio” para calificar las rentas empresariales materia de gravamen, y estos textos no dejan duda de que este “beneficio” se determina luego de deducir los gastos atribuibles. Tercero, la autoridad colombiana, DIAN, ha expresado opinión a través de la consulta No.17145 del 7 de marzo de 2005, en el sentido que el término “renta” del artículo 14 se refiere a la renta neta.

- Principios de interpretación de la Decisión No.578

Si bien por los argumentos expuestos parecería, en nuestra opinión, que tiene mas sustento la posición por la que el beneficio derivado por la empresa de prestación de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría debe quedar sometido a gravamen ahí donde se determina el beneficio neto, sobre la base de los ingresos y gastos contabilizados, existen inconsistencias en esta posición y argumentos a favor de la otra posición que aún dejan lugar a duda. Para estos casos, la propia Decisión ha establecido en el artículo 20 los criterios de interpretación que se deberán utilizar para aplicar correctamente esta Decisión.

El artículo 20 señala:

“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 patrimonios a nivel comunitario.” (...)

Entendemos de este artículo que, en caso existieran dos o mas posibles interpretaciones deberá considerarse que la correcta será la que mejor responda al propósito fundamental buscado, ya que esa será, con mucha probabilidad, la prevista al aprobarse la norma.

En ese sentido, si se considera que el país miembro autorizado a gravar es aquel donde se utiliza el servicio, Perú en este caso, porque es ahí donde contabiliza el gasto el usuario, éste, al aplicar la norma interna, no tendrá en cuenta la deducción de los gastos incurridos por el prestador dado que la norma interna ordena aplicar la tasa sobre el total del monto pagado. Esta

situación de por sí podría considerarse violatoria de la Decisión debido a que se estaría gravando la renta bruta y no el beneficio, pero la Administración podría considerar, en contra de los argumentos expuestos por nosotros, que la “renta” a la que se refiere el artículo 14 es la renta bruta. Sin embargo, en la medida en que la renta obtenida del Perú estaría “exonerada” en Colombia en virtud del artículo 3 de la Decisión, los gastos asociados no serán deducibles en Colombia, debiéndose adicionar para determinar la renta neta imponible, resultando por ello gravada esta porción del ingreso también en Colombia. Esta posición podría originar, por lo tanto, casos en los que se presente doble imposición entre los Países Miembros.

Por otra parte, en caso se considere que el País Miembro autorizado a gravar es aquel en el que el prestador del servicio imputa y contabiliza sus gastos (y, por ende, también sus ingresos), entonces no se podría presentar un supuesto de doble imposición ya que sólo ahí donde se determina el beneficio neto de la operación se deberá pagar el impuesto.

CASO N° 2 : SERVICIO DE ESTUDIO DE MERCADO

Según se nos ha informado, Millward Brown Colombia Ltd., empresa domiciliada en Colombia, realizó un estudio de mercado para la Compañía.

De acuerdo a la información proporcionada por ésta última, las coordinaciones para la elaboración del “estudio de mercado” fueron efectuadas por McDonalds Venezuela. Sin embargo, no nos ha sido indicado si este servicio conllevó la realización de actividades en el Perú por parte del personal de Millward Brown Colombia Ltd., o si se subcontrató a empresas locales para dichos efectos.

Sin perjuicio de lo anterior, la Compañía nos ha indicado que a sus oficinas no llegó personal de Millward Brown Colombia Ltd. y que el estudio de mercado se le envió terminado desde Venezuela.

En ese contexto, nuestros comentarios son los siguientes:

Impuesto a la Renta

Al ser Millward Brown Colombia Ltd. una empresa domiciliada en Colombia, resulta de aplicación la Decisión No.578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre los países de la Comunidad Andina de Naciones-CAN.

El mecanismo establecido en dicha Decisión para evitar la doble imposición se basa en el reconocimiento de potestad tributaria a los países miembros para gravar determinadas rentas, es decir, que el gravamen se establecerá conforme a su legislación interna, debiendo tenerse presente que no serán válidas aquellas interpretaciones que tengan como resultado la evasión fiscal.

En el caso de beneficios de actividades empresariales, el artículo 6 de la Decisión establece que sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, de lo que resultaría que el Perú tendrá la potestad de gravar los servicios sólo si han implicado el desarrollo de actividades en nuestro territorio.

Sin embargo, el artículo 14 del Convenio, titulado “Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría”, señala que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio, entendiéndose como tal, salvo prueba en contrario, a aquel lugar en que se imputa y registra el correspondiente gasto.

De resultar aplicable este artículo, la potestad tributaria correspondería al Perú, de acuerdo a cuya legislación interna las rentas obtenidas por actividades comerciales, civiles o empresariales (distintas a asistencia técnica o servicios digitales), sólo califican como de fuente peruana y, por tanto, sujetas a imposición, en la medida que supongan el desarrollo de labores físicamente en el territorio peruano, es decir, la conclusión sería similar a la de aplicar únicamente el artículo 6.

Cabe señalar que en nuestra opinión, el servicio de preparación de encuestas de mercado no se encuentra comprendido en el artículo 14, ya que no se trata de un servicio profesional, de asistencia técnica ni una consultoría. Asimismo, considerando los antecedentes legislativos en la materia, tampoco calificaría como servicio técnico, ya que conforme al antiguo texto del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (sustituido el 4 de julio de 2004), estos servicios eran aquellos que, suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, se ejecutaban de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su supervisión, características que no se presentan, según entendemos, en el servicio materia de análisis.

Sin embargo, como hemos señalado, tanto bajo el artículo 14 como bajo el artículo 6, el resultado es similar, ya que sólo se gravará con la tasa de 30%, la parte de la retribución que corresponda a actividades desarrolladas en el territorio peruano.

Informe N° 008-2012-SUNAT/2B0000

En el marco de la Decisión 578, se formulan dos consultas, de las cuales se tomó en cuenta la pregunta relacionada con la materia de investigación:

1. ¿El pago de los servicios prestados por personas jurídicas domiciliadas en otros países miembros de la Comunidad Andina de Naciones a favor de personas jurídicas domiciliadas en Perú, se encuentra o no afecto a la retención del Impuesto a la Renta que refiere el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?

Para realizar el análisis se entiende que la interrogante del supuesto descrito en la consulta se orienta a determinar si la renta prevista en el artículo 14 de la Decisión 578 se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta en Perú.

Tal cual lo menciona el mencionado informe, en el marco de la Decisión 578 los beneficios de las actividades empresariales solo son gravables en el País Miembro donde estas se hubieran efectuado.

No obstante, el artículo 14° de la citada Decisión dispone que 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. Agrega que, salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Como se aprecia, si una empresa dedicada a los servicios mencionados y domiciliada a un País Miembro de la Comunidad Andina presta tales servicios a una empresa domiciliada en otro País Miembro, la renta estará sujeta a gravamen únicamente en el país en que se produzca el beneficio de dichos servicios.(...)

Así pues, en el supuesto planteado, si el aprovechamiento del servicio prestado a una empresa domiciliada en Perú por parte de una empresa domiciliada en otro País Miembro de la Comunidad Andina tiene lugar en Perú, la renta obtenida sólo estará sujeta a tributación en este país, aún cuando el servicio no se haya prestado en territorio nacional.

Al respecto, los incisos e), i) y j) del artículo 9° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta consideran rentas de fuente peruana a las siguientes:

- Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.
- La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Por ende, en el caso que una empresa de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría domiciliada en un País Miembro de la Comunidad Andina preste un servicio a favor de una empresa domiciliada en Perú y el aprovechamiento de dicho servicio tenga lugar en este país, la renta obtenida estará gravada con el Impuesto a la Renta en Perú en la medida que sea considerada de fuente peruana de acuerdo con los criterios antes señalados.

En el caso que una empresa de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría domiciliada en un País Miembro de la Comunidad Andina preste tales servicios a favor de una empresa domiciliada en Perú y el beneficio de los mismos tenga lugar en este país, la renta obtenida estará gravada con el Impuesto a la Renta en Perú en la medida que sea considerada de fuente peruana de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9° y 10° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Haciendo referencia a lo mencionado en el Informe de SUNAT, y precisando el inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta, estas actividades de servicios profesionales se produjeron en el exterior, por lo que no califican como Renta de fuente peruana y por tanto no serán un hecho imponible por ninguno de los países contratante.

V. DISCUSIÓN:

El propósito principal del estudio se basa en probar la siguiente hipótesis:

La presente investigación supone que al aplicar la Decisión 578 a los servicios profesionales prestados por un sujeto domiciliado en otros países miembros de la CAN fuera del territorio nacional a favor de una persona jurídica domiciliada en el Perú, se genera doble imposición debido a que nuestro país aún gozando de potestad para gravarla no la ejerce por no contener una disposición en su legislación que permita ejercer dicha potestad.

Es necesario tener en claro que *“la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios. Existen reglas básicas (principios) cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa”*. Tal cual lo define Huanabí R: (2007:74).

Dentro del Convenio de la CAN, define en el artículo 3 de la Decisión que el principio general para la atribución de la potestad tributaria es el de gravamen en fuente productora, por lo que al prestar servicios a favor de domiciliados en el Perú, la potestad tributaria es otorgada a dicho país.

Sin embargo, analizando el Artículo 9º inciso e) se tiene de conocimiento que sólo son gravadas *“las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole”*. Dejando fuera del alcance de este inciso aquellas actividades realizadas en países distintos al Perú.

Ante ello, vale resaltar que el criterio de vinculación utilizado para gravar con renta los servicios profesionales prestado en el Perú es el criterio de la fuente. Teniendo claro que se considera Fuente al lugar de realización de las actividades económicas o la prestación de servicios personales(...) También se utiliza el criterio de la fuente del pago, es decir, la residencia o el domicilio del pagador de la renta en atención a que este podría ser responsable del pago del impuesto (Reig, 2006:65).

Es por ello que, cuando surge una prestación de servicio por algún país miembro de la CAN en favor de una persona domiciliada en el Perú, esta no puede ser gravada ya que la prestación del servicio no ha sido realizada en territorio peruano, a pesar de que el uso del beneficio económico de este servicio se realice en el país.

5.1 Propuesta de reforma legislativa

En el presente capítulo y al realizar el análisis previo del panorama normativo de los países miembros de la CAN con respecto a la potestad tributaria para gravar el impuesto a la renta de los servicios profesionales, damos como propuesta de la investigación, la incorporación de una disposición en la Ley del Impuesto a la Renta que permita gravar con dicho impuesto los servicios profesionales prestados por un sujeto domiciliado en un país miembro de la CAN a favor de un sujeto domiciliado en el Perú, dado que esta disposición contrarestará el efecto de la doble no imposición y permitirá ampliar la base tributaria, en especial cuando el Perú obtenga la potestad tributaria para gravar dichos servicios.

5.1.1 Artículo 1. Objeto de la Ley.

La Ley por objeto contrarrestar el efecto de Doble No Imposición de servicios profesionales prestados por un sujeto domiciliado en un país miembro de la CAN desde su territorio a favor de un sujeto domiciliado en el Perú.

5.1.2 Artículo 2. Modificación del literal e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta

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 o utilice económicamente o consuma en el país.

Modificase el literal e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú, el cual queda redactado en los términos siguientes:

Tratamiento tributario de los servicios profesionales prestados en países de la región:

5.1.3 Fundamentación de la propuesta

El sustento de la propuesta de modificación legal comprende justamente los aspectos abordados en la presente investigación en los capítulos anteriores, como son: la situación problemática, los objetivos y las bases teóricas. Por tal razón, se procede a plantear los demás contenidos de la modificación legal: el análisis costo-beneficio, el impacto de la vigencia de la norma en la legislación nacional y la fórmula legal.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente la propuesta de modificación legal permitirá la correcta aplicación de la Decisión 578 ya que existe una contradicción entre lo establecido en el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y su literal e), puesto que lo regulado en el artículo 9° contempla que no importa el lugar de cumplimiento del contrato para gravar la

renta, sin embargo el literal e) precisa que los servicios deben ser prestados en territorio nacional para ser considerados rentas de fuente peruana.

5.1.4 Análisis costo beneficio

Para el Sistema Tributario Peruano la propuesta modificatoria a la Ley del Impuesto a la Renta resulta de gran importancia porque permitirá garantizar la estabilidad de las reglas de juego en materia económica. De este modo se incrementará la base tributaria y se otorgará seguridad jurídica a los sujetos intervinientes en las actividades de servicios profesionales puesto que si la renta se ha generado en un lugar determinado, quien la percibe debe colaborar con las necesidades públicas de dicha jurisdicción.

VI. CONCLUSIONES

- Como resultado de nuestra investigación, concluimos que los servicios profesionales prestados por un sujeto no domiciliado en otro país miembro de la CAN fuera del territorio nacional, no se encuentra afecto a imposición en el Perú ni en el país donde se presta el servicio, generandose el efecto de la doble no imposición. Toda vez que la potestad tributaria es concedida al Perú, y esta a su vez no es gravada por los límites de su legislación interna.
- Podemos concluir que el artículo 9° inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta, limita la potestad tributaria, permitiendo gravar sólo aquellos servicios profesionales que sean efectivamente prestados en territorio nacional. Dejando sin efecto la potestad tributaria concedida por el convenio de la CAN sobre aquellos servicios prestados en los otros países miembros
- De nuestra investigación, concluimos que el artículo 14° de la Decisión N° 578 de la CAN, establece que las rentas por servicios profesionales serán gravadas sólo en el país donde se genere el beneficio, criterio que es ambiguo en su definición. Ante ello, el mismo artículo precisa que se deberá reconocer como beneficiario al país donde se impute o registre el gasto.
- Concluimos que al ejercer nuestra propuesta de modificación del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, contrarestaríamos los efectos de la doble no imposición en aplicación del Convenio de la CAN

VII. RECOMENDACIONES

- Recomendamos evaluar todos aquellos supuestos impositivos y criterios de vinculación establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta que generen nula imposición en aplicación de todos aquellos convenios vigentes firmados por el Perú.
- Recomendamos modificar el artículo 9 inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta, permitiendo establecer un nuevo criterio de vinculación para las rentas de las actividades civiles, empresariales, comerciales o de cualquier otra índole, señalándose aquellas que se lleven a cabo en territorio nacional o utilice económicamente o consuma en el país.
- Recomendamos analizar y definir de manera de precisa el criterio de Beneficio, ya que la definición como existe actualmente es ambigua en su interpretación, a razón de determinar adecuadamente que país contratante tendrá la potestad tributaria concedida en aplicación del artículo 14° del convenio en mención.
- Una vez aplicada la propuesta de modificación del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta la Administración Tributaria peruana debería realizar labores de cooperación y ayuda mutua basando en la modificación introducida en el Código Tributario, a efectos de conocer las personas naturales y jurídicas que se han visto favorecidas con la doble No imposición. Cabe señalar, que las empresas domiciliadas, son las responsables solidarias de la declaración y pago de dicho impuesto.

VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Las referencias bibliográficas utilizadas en el presente trabajo fueron las siguiente:

ANDRADE, JULCA Y MARCHENA (2016) “Decisión 578 y su efecto de Doble No Imposición en la prestación de Servicios entre los países de la CAN”, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima, Perú.

AYALA, J. (2004) Instituciones y Economía. México. Fondo de Cultura Económica.

BORJAS, J. (2012) “Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010”. Tesis presentada en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima, Perú.

BRAVO, J. (2005) “La Doble no Imposición”, en “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar”, Buenos Aires.

BRAVO, J. (2006) Tributo & Dogma (Portal del Derecho Tributario). Obtenido de "La (Doble) No Imposición": <http://tributoydogma.blogspot.pe/2006/09/la-doble-no-imposicin-jorge-bravo.html>

BRINKER, M. Y SHERMAN, W. (2005) “Alivio de la doble tributación internacional: las bases” en Revista de Tributación Internacional, WG&L.

CALDERÓN, J. (1997) La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea, Aranzadi, Pamplona.

CALDERÓN, J. (1997), “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. Madrid: MC Graw -Hill.

Cfr. INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE Criterios de vinculación y su aplicación para calificar renta de fuentes peruanas. Lima, Perú. En <http://ww.caballerobustamante.com.pe>

CHIARELLA, J. (2010) Inversión Extranjera y Convenios para Evitar la Doble Imposición, en X Jornadas Nacionales de Tributación, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

CHIRI I. (2009) “Justificación de asimetrías impositivas a favor de los no residentes”, en Foro Jurídico, N° 9, PUCP, pp. 126 a 138.

DRAGAN, T. (2000) “El mito de los tratados tributarios”, en “Revista de Derecho Internacional y Política, No 32. Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York, página 2

DANON, J. Y SALOMÉ, H. (2004) L' élimination de la doublé non-imposition en tant qu' object et but des CDI (Rapporteurs du Groupement Suisse) en Cahiers IFA Vol. 89^a.

FERNÁNDEZ, A. (2014). Análisis de la norma tributaria y empresarial. Beneficios y servicios empresariales en operaciones con países de la Comunidad Andina de Naciones. Lima, Perú.

FONROUGE, G. (2010). Libro de Derecho Financiero. Argentina.

GARCÍA, R. (1980) Impuesto sobre la renta; teoría y técnica del impuesto, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo.

GIULIANI, C. (2004) Derecho Financiero, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 9^a edición, La Ley, Buenos Aires.

HAYEK, F. (2014) Derecho, Legislación y Libertad. Segunda edición (edición original en inglés Vol. 1: Rules and order 1973; Vol. 2: The mirage of social justice; Vol. 3: The political order of a free people). España. Unión Editorial S.A.

HAYEK, F. (2015) Nuevos Estudios de Filosofía, Política, Economía e Historia de las Ideas. Segunda edición (edición original 1978). España. Unión Editorial S.A.

HERRAN, C. (2000) “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios”. Tesis presentada en la Pontificia Universidad Javeriana. Santa Fe de Bogotá, Colombia

HIDALGO, C. (2007) Glosario Tributario Obtenido de
http://circulocontable.fullblog.com.ar/glosario_tributario_481195740267.html

HUAMANI, R. (2007) Código Tributario comentado. Lima, Jurista Editores EIRL.

J., D. R., & HUGUES, S. (2008). IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Convenios para evitar la Doble Imposición. Lima, Lima, Perú.

JARACH, D. (1999) EL Hecho Imponible. Teoría General del hecho sustantivo. Tercera edición. Buenos Aires, Argentina.

MISES, L. (2011) La acción humana (edición en inglés en 1949). Cuarta edición. Madrid. Unión Editorial S.A.

MUÑOZ Y SERVÁN (2001) Estudio de Casos. Universidad Autónoma de Madrid. España.

ORTIZ, SAINZ y TRON. (2000) “Tratados Internacionales en materia fiscal”. México: Editorial Themis S.A. de C.V. p. 3.

PALOMINO, C. (2011). Diccionario de Contabilidad. Lima: CALPA, Primera Edición.

PLAZAS, A. (2003) Libro Temas de Derecho Tributario contemporáneo. Universidad de Rosario. Argentina.

RAVIER, A. (2012) La globalización como orden espontáneo. España. Unión Editorial S.A.

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA (2014) 23ª Edición. España.
<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>

REIG, E.; GEBHARDT, J.; MALVITANO, R. (2006) Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta, 11ª edición, Macchi, Buenos Aires.

ROBLES, C. (2006). Los Principios Constitucionales Tributarios. (pág. 275). Lima: Instituto Pacífico.

ROSEMBUJ, T. (2003) Derecho Fiscal Internacional, IEFPA, Buenos Aires.

SECRETARÍA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA. (2010).
Comunidad Andina. Obtenido de
<http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?tipo=QU>.

SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. (s.f.). Diccionario Básico Tributario Contable. Obtenido de http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm.

VALLEJO J; GUTIÉRREZ L. “Los Convenios para evitar la Doble Imposición-Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes” ver pág. Web (<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>).

VELÁSQUEZ S. (2012) Tesis: “Los Criterios De Vinculación A Propósito De La Doble Imposición Internacional”. Lima, p. 9.

VILLAGRA, R. (2014), “Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, con énfasis en los convenios vigentes en el Perú”. Instituto peruano de desarrollo tributario. Lima, Perú.

TEJEIRO, G. (2003) “Aplicación de las normas en el espacio”. En tratado de tributación. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina.

XAVIER, A. Derecho Tributario Internacional, Abaco, Buenos Aires.

IX. ANEXOS**ANEXO N°01**

Instrumentos de uso.

Fichas Bibliográficas

Autor:	Editorial:
Título:	Ciudad, país:
Año:	
Tema:	
Página:	
Contenido:	
Nota:	
Edición:	Ficha N°: