

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE
TRANSPARENCIA FISCAL
INTERNACIONAL EN EL MARCO DEL CDI
PERÚ-SUIZA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Danitza Solange Varela Marquezado

Código 20152631

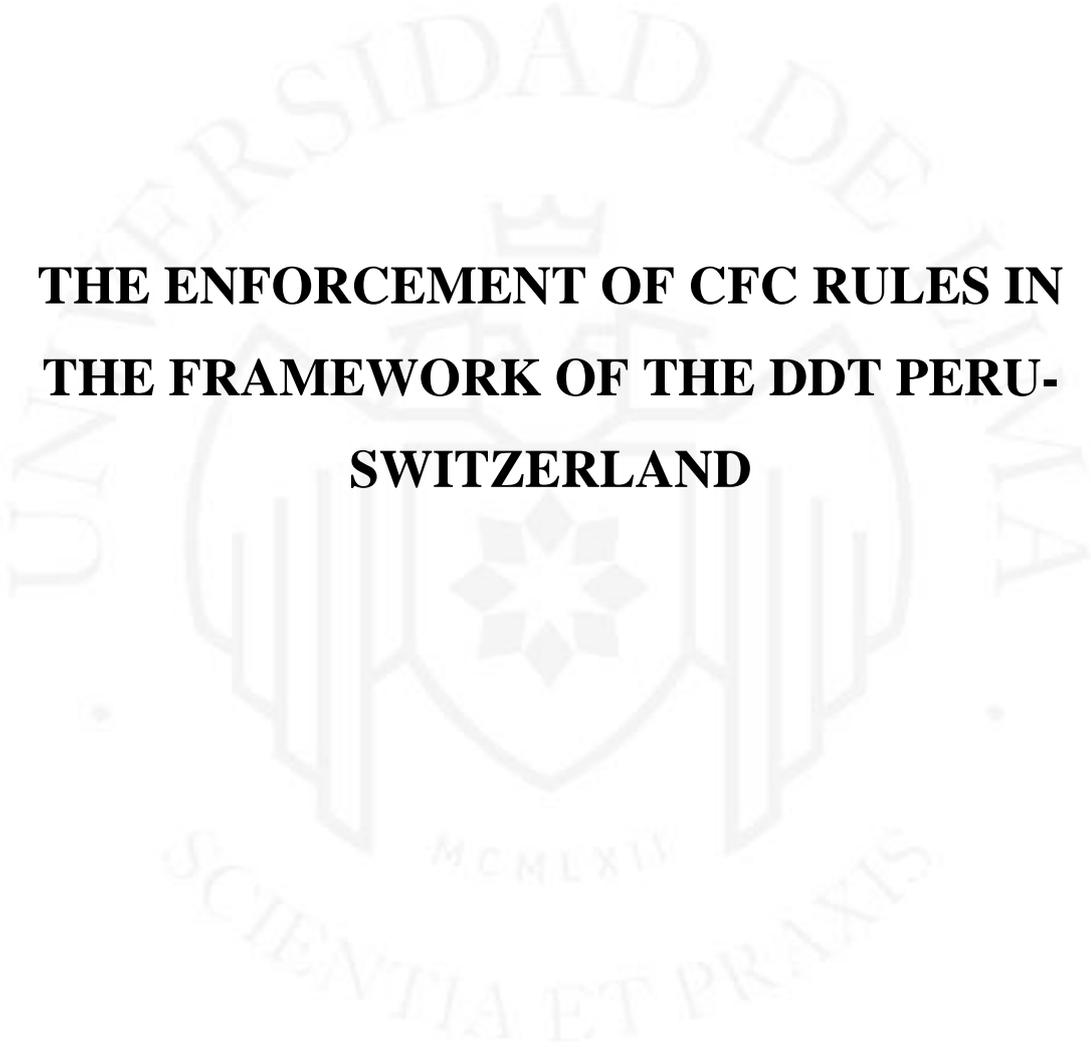
Asesor

Silvia María Muñoz Salgado

Lima – Perú

Septiembre de 2020





**THE ENFORCEMENT OF CFC RULES IN
THE FRAMEWORK OF THE DDT PERU-
SWITZERLAND**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I: APUNTES GENERALES SOBRE EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL	4
1.1 Consideraciones preliminares sobre las normas de TFI	4
1.1.1 Contexto en el que surge la norma de TFI.....	4
1.1.2 Definición de las normas de TFI	7
1.1.3 Fundamento jurídico de las normas de TFI	7
1.1.4 Finalidad de las normas de TFI	11
1.1.5 Características de las normas de TFI.....	12
1.2 Las normas de TFI en el ordenamiento jurídico peruano	15
1.2.1 Antecedentes.....	15
1.2.2 Las razones que justificaron la incorporación de las normas de TFI	16
1.2.3 La regulación de las normas de TFI en el Perú	18
1.2.4 Recomendaciones de la Acción 3 de BEPS.....	25
CAPÍTULO II: EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE PERÚ Y SUIZA	32
2.1 Antecedentes.....	32
2.2 Disposiciones del CDI Perú-Suiza	33
2.3 Problemática entorno a la aplicación del régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza.....	36
CAPÍTULO III: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LAS NORMAS INTERNAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL	43
3.1 La discusión en torno a la interrelación de las normas internas de TFI con los CDI	43

3.2	Postura en contra de la aplicación del régimen de TFI cuando existe un CDI con el Estado en donde reside la ECND	44
3.2.1	Argumento basado en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a beneficios empresariales	44
3.2.2	Argumento basado el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a dividendos	46
3.2.3	Argumento basado en el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a otras rentas	47
3.2.4	Pronunciamientos jurisprudenciales	48
3.3	Postura a favor de la aplicación del régimen de TFI aun cuando exista un CDI con el Estado en donde reside la ECND	49
3.3.1	Argumento basado en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a beneficios empresariales	49
3.3.2	Argumento basado el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a dividendos	52
3.3.3	Argumento basado en el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a otras rentas	54
3.3.4	Criterios establecidos en las acciones del Plan BEPS	55
3.3.5	Pronunciamientos jurisprudenciales	59

CAPÍTULO IV: NUESTRA POSICIÓN ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL PERUANO EN EL MARCO DEL CDI SUSCRITO ENTRE PERÚ Y SUIZA 63

4.1	Nuestra opinión respecto de la aplicación del régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza	63
4.2	El problema de la doble imposición que surge a raíz de las normas internas que regulan el crédito tributario por el impuesto pagado en el exterior en el marco del régimen de TFI	69
4.2.1	El método para evitar la doble imposición según el artículo 22 del CDI Perú-Suiza	69

4.2.2	La aplicación del crédito por el impuesto pagado en el exterior en el marco del régimen de TFI	71
4.2.3	Nuestra opinión sobre la aplicación de las disposiciones internas que regulan el crédito por el impuesto pagado en el exterior respecto de rentas sometidas al régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza	82
	CONCLUSIONES	90
	RECOMENDACIONES	97
	REFERENCIAS	100
	BIBLIOGRAFÍA	105



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Renta pasiva de fuente extranjera obtenida por un domiciliado	9
Figura 1.2 Renta pasiva de fuente extranjera obtenida a través de una ECND	9



ÍNDICE DE ANEXOS

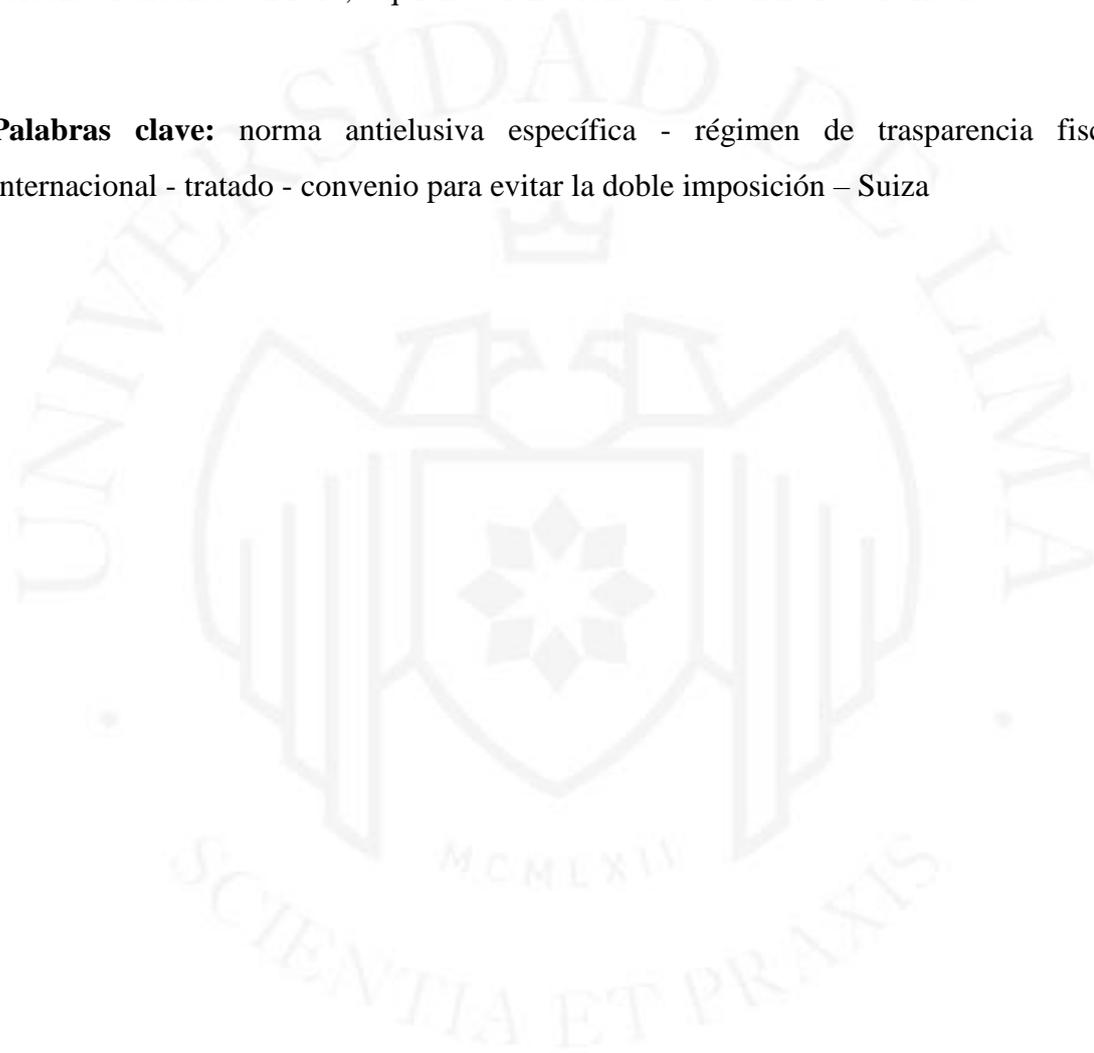
Anexo 1: Circular N.º 50 del 05 de septiembre de 2006	107
---	-----



RESUMEN

La presente tesis analiza si en el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Suiza, el Estado peruano puede aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional respecto de las rentas obtenidas por entidades suizas de propiedad de personas residentes en Perú, a quienes dichas rentas no les han sido distribuidas.

Palabras clave: norma antielusiva específica - régimen de transparencia fiscal internacional - tratado - convenio para evitar la doble imposición – Suiza



ABSTRACT

This thesis analysis whether, in the framework of the Double Tax Treaty signed between Peru and Switzerland, the Peruvian State can apply controlled foreign companies rules regard to incomes obtained by Swiss entities from owned by people residing in Peru, to whom these incomes have not been distributed.

Keywords: specific anti avoidance rules - controlled foreign companies rules – treaty - double tax treaty - Switzerland



INTRODUCCIÓN

La globalización ha traído muchos cambios en las vidas de las personas durante las últimas décadas, dentro de los cuales se destaca la apertura de los mercados, lo que ha permitido, a su vez, que las empresas pueden llevar sus productos o servicios a clientes ubicados en diversos países.

Bajo ese escenario, las empresas han optado por invertir capital en aquellos países donde proyectan obtener mayores beneficios económicos, dentro de los cuales se incluye el ahorro tributario.

Dentro de ese contexto, algunos Estados han modificado su sistema tributario con el fin de atraer mayores inversiones de capital. Así es que surgen los llamados sistemas tributarios privilegiados mediante los cuales se ofrecen a los inversionistas extranjeros gravar sus rentas con baja tasa impositiva o, incluso en algunos casos, con nula tributación.

Ante dicha situación, desde hace muchos años los Estados se han orientado a luchar contra la deslocalización de bases imponibles que realizan -principalmente- las empresas multinacionales, quienes utilizan sistemas tributarios privilegiados para generar gastos o desviar ingresos.

Justamente, con el fin de remediar dicha situación, varios Estados han optado por incorporar normas antielusivas en su legislación dentro de las cuales se encuentra el régimen de transparencia fiscal internacional, el cual se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico peruano desde el 1 de enero de 2013.

Las normas de transparencia fiscal internacional tienen como objetivo evitar que los residentes difieran sus rentas tras colocar sus capitales en sociedades que residen en territorios de baja o nula imposición. Es así que, mediante el citado régimen, se desconoce la personería jurídica de la entidad no domiciliada como si fuera transparente, y se grava a los socios por las rentas pasivas obtenidas por dicha entidad, aun cuando aquellas no le han sido distribuidas.

Actualmente, en la doctrina y jurisprudencia internacional existen diversas posiciones respecto de la relación a la aplicación del régimen de transparencia fiscal

internacional en el marco de los convenios para evitar la doble imposición. El tema en discusión consiste en definir si el Estado de residencia del socio puede aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional respecto de las rentas obtenidas por la entidad controlada no domiciliada que reside en un país con quien se ha suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

A la fecha, nuestro país tiene en vigor ocho tratados para evitar la doble imposición, siete de ellos bilaterales y uno multilateral. Así, nuestro país tiene suscritos tratados bilaterales con los siguientes países: Chile, Canadá, Brasil, México, Portugal, Suiza, Corea, y el tratado multilateral de la Decisión 578 con Bolivia, Ecuador y Colombia.

En la presente tesis, se analizará la aplicación del régimen peruano de transparencia fiscal internacional en el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Suiza.

Cabe aclarar que para la delimitación del presente estudio excluimos, en primer lugar, a los otros tratados suscritos por el Perú, distintos de Suiza y Portugal, dado que en dichos países no sería viable aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional pues sus residentes no están sometidos a una tributación privilegiada, requisito indispensable que se debe cumplir para aplicar el referido régimen.

De igual forma, excluimos el tratado suscrito con Portugal dado que en el numeral 11.a de su Protocolo se hace referencia al uso de normas antielusivas domésticas, situación que difiere del tratado suscrito entre Perú y Suiza, cuyo análisis resulta interesante pues en su texto se omitió establecer –de manera general o específica– si son aplicables las normas de transparencia fiscal internacional.

Es pertinente resaltar, además, que Suiza, quien es miembro de la OCDE, ha dejado sentado en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE su rechazo a la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional, por lo que correspondería analizar si ello puede ser tomado en cuenta como sustento de rechazo para su aplicación en los tratados suscritos por dicho país.

Bajo ese orden de ideas, la presente tesis tiene como propósito analizar si resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional para un residente peruano que es socio de una empresa residente en Suiza. Para ello se ha realizado una investigación

descriptiva y explicativa basada en un análisis documental de la legislación, doctrina y jurisprudencia nacional e internacional. A continuación, se procede a explicar de manera concisa el contenido del trabajo, el cual ha sido estructurado en cuatro capítulos.

El Capítulo I *Apuntes generales sobre el régimen de transparencia fiscal internacional* comienza por exponer el contexto internacional en el que surge dicho régimen, en el que se procede luego a explicar los fundamentos, la finalidad y características principales de la norma. Posteriormente, se explica los motivos que sustentaron su incorporación en el ordenamiento jurídico peruano, y se analiza los requisitos y condiciones dispuestos por el legislador para su aplicación.

El Capítulo II *El Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Suiza* detalla las principales disposiciones que recoge el tratado para, a partir de ello, explicar las razones por las que resulta discutible establecer si en el marco del tratado suscrito con Suiza nuestro país puede o no aplicar su norma interna de transparencia fiscal internacional cuando se trata de una entidad controlada no domiciliada residente de Suiza.

El Capítulo III *La relación entre los Convenios para Evitar la Doble Imposición y las normas internas de transparencia fiscal internacional* inicia explicando la discusión que existe en torno a la interrelación de las normas internas de transparencia fiscal internacional y los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Seguidamente, procedemos a señalar los principales argumentos en los que se sustentan tanto la postura a favor como la postura en contra de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional cuando existe un CDI con el Estado en donde reside la entidad controlada no domiciliada.

Finalmente, tras el análisis realizado en los capítulos anteriores, en el Capítulo IV *Nuestra posición acerca de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional peruano en el marco del CDI suscrito entre Perú y Suiza* explicamos nuestra opinión en torno al tema que es materia de discusión de la presente tesis.

CAPITULO I: APUNTES GENERALES SOBRE EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Desde décadas pasadas, los Estados han comenzado a adoptar medidas unilaterales que les permiten contrarrestar las estructuras de planificación fiscal internacional de los grandes grupos económicos, denominados hoy en día como empresas multinacionales.

Dentro de las *praxis* adoptadas por las empresas multinacionales se ha puesto de manifiesto la utilización de técnicas sofisticadas para el desplazamiento de las rentas hacia jurisdicciones con privilegios tributarios. Ante ello, los Estados han incorporado en sus legislaciones diversas normas antielusivas como, por ejemplo, las normas de transparencia fiscal internacional, las cuales vamos a desarrollar en el presente capítulo.

Para un mejor entendimiento, comenzaremos explicando el contexto en el que surgen las normas de transparencia fiscal internacional, sus fundamentos y elementos más característicos para finalmente explicar su tratamiento en el ordenamiento jurídico peruano.

1.1 Consideraciones preliminares sobre las normas de TFI

1.1.1 Contexto en el que surge la norma de TFI

El comercio internacional crece constantemente y, con ello, las ventajas para los comerciantes y usuarios, quienes cada vez encuentran en las fronteras una menor limitación para, de una parte, obtener mayores ingresos por medio del incremento de sus servicios así como la reducción de costos y conseguir un producto que no existe en el mercado local o, de existir, conseguir uno de mejor precio y/o calidad.

Es evidente que la apertura de los mercados ha traído grandes ventajas a nivel mundial, sin embargo ello también ha acarreado problemas en diversos ámbitos siendo uno de ellos la recaudación fiscal de los Estados.

En efecto, la globalización ha contribuido a que cada día las empresas opten por colocar sus capitales en aquellos países en donde puedan obtener mayores beneficios económicos, ya sea por el aumento significativo de sus propias ventas, o por la reducción de costos y/o gastos. Es así que surge la competencia de los países por atraer mayores inversiones de capital, siendo que algunos Estados han optado por valerse de la tributación para tal fin.

En ese contexto, nace la competitividad fiscal entre los Estados por ofrecer a los inversionistas extranjeros un sistema tributario que grave con una baja tasa impositiva las rentas que obtengan en el país foráneo, lo que genera, incluso, que algunos Estados opten por no gravar dichas rentas. Surgen así los denominados sistemas tributarios privilegiados, cuya aplicación por parte de más países ha ido aumentando con el transcurrir de los años; a nivel doctrinario se ha denominado a dichos países como *paraísos fiscales*.

Los paraísos fiscales son países o territorios que generan perjuicio fiscal para los Estados que mantienen una mayor tasa impositiva toda vez que dichas jurisdicciones cuentan con un sistema político y jurídico propio que les permite ofrecer confidencialidad y, en muchos casos, estabilidad política, social y una infraestructura de comunicaciones y bancaria de primer nivel (Kern, 2003, p. 28).

En palabras de Picón González (2016), un paraíso fiscal puede ser un país, un territorio, una determinada región o también una actividad económica que se busca privilegiar frente al resto con la finalidad de captar fuertes inversiones, constituir sociedades, acoger personas físicas con grandes capitales, entre otros. Para lograr ello, los paraísos fiscales estructuran a favor del inversionista extranjero un pago menor de tributos de forma legal (sección II.3.5., párr. 1).

Las ventajas tributarias que ofrecen los paraísos fiscales contribuyen a que las empresas opten por utilizar dichos territorios como instrumento de sus planificaciones tributarias internacionales para, de esa manera, conseguir reducir sus cargas fiscales.

Bajo dicho escenario, las empresas están en posibilidad de internacionalizar sus operaciones, para lo cual tendrán en consideración las legislaciones de los demás países a efectos de optar por aquellos que les permitan minimizar costos tributarios. Sin embargo, las empresas podrían abusar de las figuras previstas y realizar un aprovechamiento de los negocios internacionales a fin de obtener ventajas fiscales que de otro modo no obtendrían. Aparece entonces el problema de la elusión fiscal, que refiere

a aquellas conductas efectuadas por los contribuyentes que, si bien no son calificadas como ilícitas, buscan evitar el perfeccionamiento del hecho imponible, disminuir la carga fiscal o diferir su impacto en el tiempo aprovechando las variedades que ofrece la legislación (Lazo, 2010, pp. 293-294).

En la lucha por combatir la elusión fiscal, los Estados han optado por incorporar a sus ordenamientos jurídicos normas antielusivas específicas como lo son las normas de transparencia fiscal internacional (en adelante, normas de TFI), denominadas en su versión en inglés *Controlled Foreign Corporations Rules* (en adelante, CFC rules), disposiciones en virtud de las cuales se le atribuye a la persona natural o jurídica las rentas obtenidas por una entidad no domiciliada constituida en un país con baja o nula imposición, respecto de la cual aquella ejerce control. Es así que, mediante la referida atribución de rentas, se consigue evitar que la persona que ejerce control sobre la entidad no domiciliada se valga de la misma para posponer la distribución de dividendos y así lograr diferir el pago del impuesto a la renta en su país de residencia.

Como bien señala Almudí Cid (2007), la interposición de una sociedad en el extranjero permitirá a los socios diferir la tributación en su país de residencia en tanto no se produzca un reparto efectivo de los beneficios sociales. Precisamente, es este diferimiento en la tributación de los socios en su Estado de residencia frente al que reacciona las normas de TFI, ello sin perjuicio de que dicha norma también actúe contra la interposición de sociedades extranjeras que, a través de la prestación de servicios, reducen la tributación de entidades vinculadas residentes (p. 992).

Como podemos apreciar, las normas de TFI fueron creadas con el objetivo de hacer frente a la elusión tributaria por parte de los residentes de un país, quienes diferían el pago del impuesto o disminuyen la base imponible de sus vinculadas por medio de la interposición de sociedades no domiciliadas respecto de las cuales aquellos ejercen control.

Cabe precisar que Estados Unidos fue el primer país que incorporó a su ordenamiento jurídico las normas de TFI, y que ello respondió a un compromiso del entonces presidente Kennedy en relación con la propuesta de eliminar el diferimiento de las ganancias que las sociedades americanas obtenían de sus controladas del exterior (Altamirano, 2005, p.17).

En el informe del Tesoro se señala los motivos que determinaron la propuesta de Kennedy, entre los cuales se incluyó el aumento de la inversión norteamericana en países de baja tributación; la finalización de la reconstrucción de Europa y, en consecuencia, la desaparición del objetivo político para exportar capital a dicho continente; el evitar la salida de capitales por motivos fiscales; y lograr que la renta interna y externa tributen de manera igualitaria (Sanz, 2005, p.75).

Tras la incorporación de las CFC rules en la legislación de Estados Unidos y ante la misma problemática elusiva, diversos países procedieron a incluir dicha norma en sus legislaciones, siendo que el caso del Perú esto ocurrió en el 2013, conforme procederemos a explicar más adelante.

1.1.2 Definición de las normas de TFI

De acuerdo con el glosario de términos tributarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, las CFC rules son normas diseñadas para combatir la obtención de beneficios tributarios mediante la interposición de compañías residentes en países de baja o nula imposición. Es así que, bajo este régimen, se le atribuye al residente parte de la renta obtenida por las referidas compañías respecto de las cuales aquel tiene participación (OCDE, s.f., sección Glossary of tax terms).

Dicho en otras palabras, las normas de TFI consisten en imputar a los socios residentes, de manera directa y en forma proporcional a su participación, las rentas obtenidas por las entidades no domiciliadas que aquellos controlan sin que sea relevante que no les hayan sido distribuidos los resultados de dichas entidades (Lazo, 2010, pp. 294-295).

1.1.3 Fundamento jurídico de las normas de TFI

La soberanía de los Estados le faculta el ejercicio de su potestad tributaria sobre aquellas rentas que tengan algún tipo de conexión o vinculación con su jurisdicción. Según García Mullín, las características que determinan la vinculación de un fenómeno económico con la potestad tributaria de un Estado han sido denominadas *puntos de conexión o momentos*

de vinculación, es decir, aspectos especiales que lo ligan o vinculan con un Estado (1978, p. 35).

De acuerdo con la doctrina, los criterios básicos de sujeción se clasifican en a) criterio personal o subjetivo, que implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria; y b) criterio de la fuente de la renta u objetivo, también conocido como criterio territorial, según el cual el derecho a exigir un tributo se fundamenta en la pertenencia de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un país (Villagra, 2008, p.15).

No obstante ello, la legislación de la mayoría de países establece que los criterios personales y de la fuente se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados, por sus rentas generadas en el país de fuente (Villagra, 2008, p.15).

Por otra parte, debemos mencionar que, en nuestro país como en la mayoría de los Estados, las entidades resultan gravadas de forma autónoma a sus socios. Es por ello que los accionistas no resultan gravados en tanto no se produzca una distribución efectiva de los beneficios por parte de las entidades en las que participan, lo que se mantiene incluso cuando se trata de socios residentes que poseen el total de acciones de entidades extranjeras.

Atendiendo a ello, en contravención con el principio de renta mundial, los socios han optado por diferir la imposición directa en su país de residencia, a través de la interposición de una entidad no residente, la cual será la encargada de percibir sus ingresos. Cabe aclarar que dicho diferimiento solo será provechoso para el contribuyente cuando la entidad interpuesta resida en un territorio en el que la tributación exigible resulte inferior a la suya (Almudí, 2007, p. 1001).

En los siguientes gráficos, se muestra el diferimiento de rentas que los residentes obtienen vía la interposición de una entidad que reside en un país de baja o nula imposición:

Figura 1.1

Renta pasiva de fuente extranjera obtenida por un domiciliado

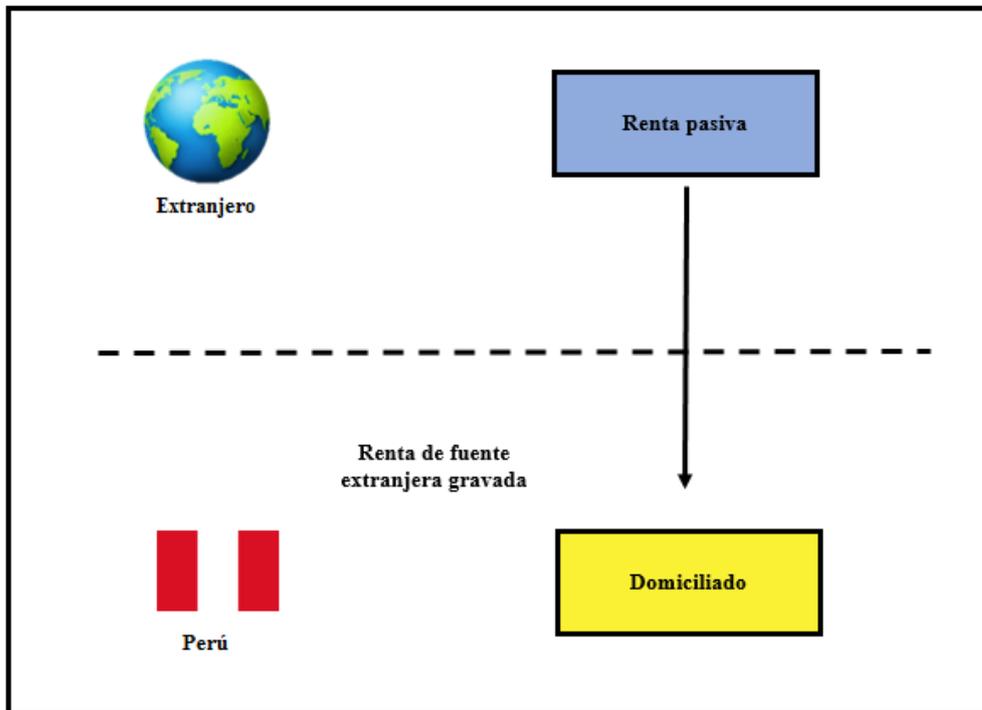
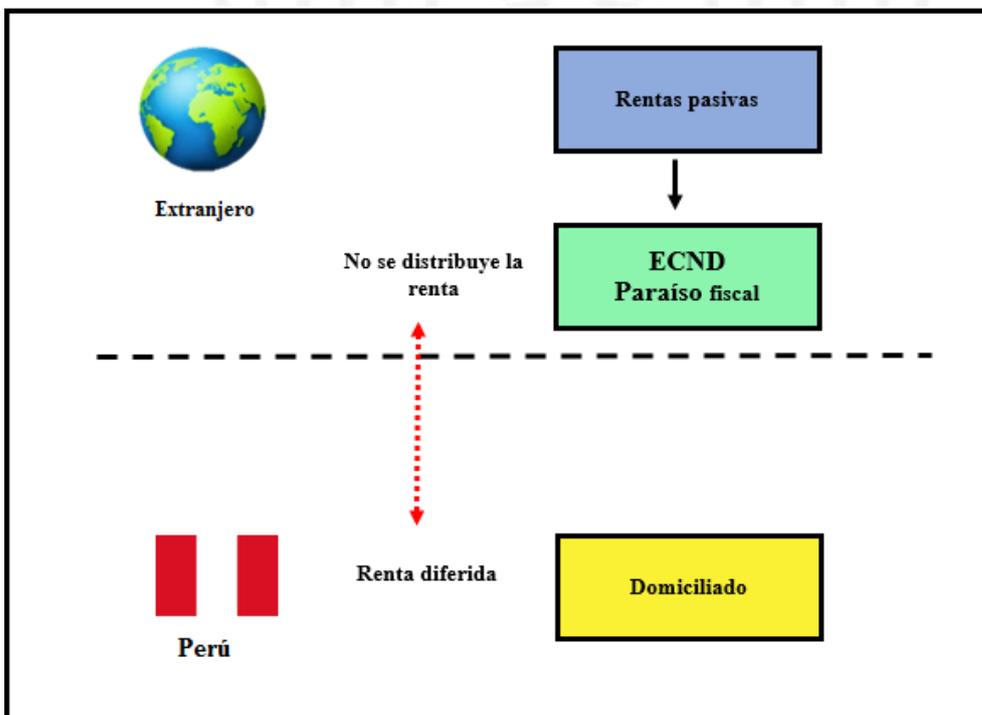


Figura 1.2

Renta pasiva de fuente extranjera obtenida a través de una ECND



Como podemos advertir, las personas domiciliadas consiguen eludir la imposición tributaria a través de la interposición de entidades que residen en paraísos fiscales, ventaja fiscal que contraviene el principio de neutralidad en la exportación de capitales, en virtud del cual una entidad deberá soportar el mismo tipo de gravamen tanto si obtiene la renta en su país de residencia como en el extranjero (Almudí, 2007, p.1001).

Para Lazo (2010), dicho principio supone que los sistemas fiscales de los Estados se estructuren de manera tal que los inversores adopten sus decisiones comerciales únicamente por razones de mercado sin considerar los impuestos (p.297).

Bajo esa misma perspectiva, Estados Unidos incorporó en su ordenamiento jurídico las CFC rules, norma antielusiva que tenía como fundamento salvaguardar el principio de renta mundial. Así, en el informe del Tesoro se cimienta la importancia de dicho principio en base con los siguientes argumentos:

- Promover la equidad del sistema tributario tratando toda la renta de la misma manera.
- Evitar la percepción de injusticia que se derivaría si la tributación reducida estuviera solamente al alcance de aquellos con capacidad para invertir en el extranjero.
- Apoyar el principio de eficiencia económica.
- Eliminar la no neutralidad fiscal entre inversión interior y exterior al grabar igual a la renta interna y externa (Sanz, 2002, p. 11).

En dicho informe, también se destaca las palabras del secretario del Tesoro sobre la relevancia del principio de neutralidad, las que se cita a continuación:

Uno de los principios más fundamentales en la tributación de la renta en América es que debería haber igualdad en el tratamiento de los contribuyentes que están en similar situación...lo que significa que la renta de cualquier establecimiento o filial de una sociedad americana operando en el exterior debería estar, en la medida de lo posible sujeta a los mismos tipos de gravamen que la renta de cualquier establecimiento o filial operando en el interior...neutralidad es un principio fundamental de tributación en los Estados Unidos. El propósito de la neutralidad es promover la equidad y la más eficiente colocación de los recursos

existentes. Idealmente los tipos de tributación sobre las empresas deberían ser en todas partes los mismos, si asumimos servicios públicos equivalentes. Nosotros no podemos controlar los tipos de los impuestos extranjeros y el hecho de que los mismos puedan contribuir a injusticias. Pero nosotros podemos evitar que la estructura fiscal americana contribuya a la canalización de recursos hacia zonas de baja presión fiscal, gravando la renta de nuestras filiales en el extranjero a los mismos tipos que son aplicables a la renta ganada en casa... con el actual privilegio de diferimiento una empresa americana contemplando una nueva inversión y encontrando costes y condiciones de mercado comparables en casa y fuera es empujada hacia la inversión exterior...yo pienso que razones de equidad fiscal así como razones de política económica claramente dictan que en caso de inversiones en otros países industrializados debería darse prioridad a la neutralidad fiscal en la elección entre inversión interior y exterior (Sanz, 2002, pp. 18-19).

Por lo expuesto, podemos concluir que las normas de TFI se sustentan en el principio de renta mundial, el cual supone, a su vez, hacer prevalecer el principio de neutralidad en la exportación de capitales. Así, mediante la norma antielusiva, el Estado consigue someter a tributación aquellas rentas que han sido obtenidas por sus residentes a través de entidades que gozan de un sistema tributario privilegiado, rentas que, en ausencia de dichas normas, no estarían sujetas a imposición, lo que significaría un incentivo fiscal para la inversión extranjera.

1.1.4 Finalidad de las normas de TFI

Como hemos explicado en el acápite 1.1.1, las normas de TFI surgen en Estados Unidos con el propósito de evitar que los residentes difieran la tributación de sus rentas a través de la interposición de una entidad extranjera que goza de un sistema tributario privilegiado.

Es así que, al amparo de dicha norma antielusiva, el Estado le atribuye al socio residente las rentas obtenidas por dicha entidad, pese a que las mismas no le han sido distribuidas. En ese sentido, las normas de TFI dejan de lado el *criterio del ente separado*

en virtud del cual el socio solo tributa por los beneficios que le han sido distribuidos, criterio del que se habrían valido algunos contribuyentes para conseguir eludir la imposición tributaria al evitar o posponer la distribución de beneficios por parte de la entidad.

Es importante acotar que, si bien las normas de TFI tienen como objetivo evitar que los socios residentes diferan la tributación de sus rentas, ello no significa que al amparo de dichas normas se contrarreste todo tipo de diferimiento pues, como veremos en el siguiente acápite, su alcance estará sujeto a la regulación por la que haya optado cada Estado. Así, existen legislaciones en la que se incluye todo tipo de rentas mientras que en otras se ha limitado su aplicación a las rentas pasivas.

De igual manera, las normas de TFI también son utilizadas por algunas legislaciones para combatir la erosión de bases imponibles que se genera en el Estado de residencia como consecuencia de las operaciones realizadas entre las partes vinculadas del socio, quienes residen en dicho Estado y la entidad controlada no domiciliada.

1.1.5 Características de las normas de TFI

Diversos países han incorporado en sus ordenamientos jurídicos las normas de TFI, las cuales han sido reguladas en base con la política fiscal de cada uno de ellos. Para efectos del presente trabajo, vamos a analizar de manera concisa los tres elementos esenciales que la mayoría de legislaciones ha contemplado para la aplicación de las normas de TFI. Veamos:

1.1.5.1 Control de la entidad extranjera por parte del residente

Uno de los requisitos esenciales para la aplicación de las normas de TFI es que el socio residente ejerza control sobre la entidad extranjera, pues, solo bajo ese supuesto, el socio tendría poder para decidir que dicha entidad no lleve a cabo la distribución de sus rentas, y así conseguir evitar o diferir el pago del impuesto en el Estado de residencia.

Resulta lógico, entonces, que se haya excluido a los socios minoritarios del alcance de las normas de TFI, pues aquellos no tendrían poder suficiente para decidir que la entidad extranjera posponga la distribución de beneficios. De ahí que el legislador haya

advertido que en estos casos no existe una conducta elusiva por parte de los socios que justifique la aplicación de la norma antielusiva en mención.

De lo dicho, podemos concluir que la aplicación de las normas de TFI está condicionada a que el socio residente ejerza control sobre la entidad extranjera. Surge entonces la pregunta ¿cuándo se entiende que existe control por parte del socio residente?, la respuesta a ello dependerá de la noción de control que haya adoptado la legislación en estudio.

De acuerdo con el informe final 2015 de la Acción 3 de la OCDE (2016), la definición de control exige abordar dos cuestiones: (i) el tipo de control que se requiere y (ii) el nivel de dicho control. Sobre el tipo de control, la OCDE señala que este puede establecerse de las siguientes maneras: a) control jurídico (la participación que tiene el residente en el capital social de la entidad); b) control económico (los derechos sobre los beneficios, el capital, y los activos de una sociedad); c) control de facto (participación en la toma de decisiones de alto nivel o la capacidad de influir en las actuaciones constantes de la entidad); y d) control basado en la consolidación (la entidad es objeto de consolidación en la contabilidad del residente). En relación al nivel de control, la OCDE contempla el control directo (se realiza sin intermediación) e indirecto (a través de partes vinculadas) (pp. 26-31).

1.1.5.2 Régimen tributario privilegiado de la entidad no residente.

Los ordenamientos tributarios que contemplan las CFC rules pueden o no prever el lugar de residencia de la entidad extranjera como un elemento determinante para la aplicación de dicho régimen. Atendiendo a ello, en doctrina se reconoce que existen dos criterios: *global approach* y *jurisdictional approach* (Almudí, 2007, pp. 996-997).

Con fundamento en el primer criterio, toda entidad controlada no residente se encuentra comprendida en el ámbito subjetivo de la aplicación de las CFC rules, cualquiera que sea el nivel de imposición a la que se encuentre sujeta en el Estado donde reside. En cambio, los ordenamientos jurídicos que se inspiran en el *jurisdictional approach* comprenden dentro del ámbito de aplicación a aquella entidad que resida en un territorio que goce de un régimen fiscal privilegiado (Franzè, 2003, p. 209).

Según Almudí Cid (2007), la mayoría de países que aplican las normas de TFI se han basado en el criterio *jurisdictional approach*, el cual se caracteriza por aplicar el régimen cuando las entidades participadas se benefician de un bajo nivel de tributación en el extranjero, debiendo los Estados definir los criterios para considerar que la entidad goza de una tributación privilegiada. Para tal fin, algunos países optan por comparar la tributación soportada por la entidad extranjera y la que correspondería pagar si esta fuera residente en el país. No obstante, otros países hacen una lista de los países que gozan de tributación privilegiada, lo cual si bien brinda mayor seguridad jurídica, un aspecto negativo de su uso es que difícilmente las administraciones tributarias actualizan dicha lista, lo cual resulta necesario pues la normativa fiscal de los países es dinámica (pp. 996-997).

1.1.5.3 Naturaleza de las rentas obtenidas por la entidad no residente

Otro elemento relevante por considerar para la aplicación de las normas de TFI es la naturaleza de los rendimientos obtenidos por la entidad extranjera. Al respecto, la doctrina tributaria reconoce que existen dos métodos: el método *entity approach*, el cual no toma en cuenta la naturaleza de la renta, y el método *transactional approach*, el cual obliga a analizar la naturaleza de la renta obtenida, siendo usual que los Estados que aplican este método no graven los ingresos obtenidos por la entidad extranjera que tengan naturaleza empresarial. (Almudí, 2007, p. 1000).

Es importante subrayar que, en la mayoría de Estados, se ha optado por delimitar la aplicación de las normas de TFI a las rentas pasivas, dado que por su propia naturaleza estas rentas son más fáciles de deslocalizar, lo que facilita que puedan ser colocadas como rentas de una entidad extranjera, y así poder diferir el pago del impuesto en el Estado de residencia del socio.

Por lo expuesto, podemos concluir que las normas de TFI tienen propósitos antielusivos dado que buscan evitar que los socios residentes diferan el pago del impuesto a través de la interposición de entidades extranjeras. Como hemos explicado, cada Estado ha contemplado requisitos específicos para su aplicación, según su propia política fiscal sin haber sido ajena a ello la legislación peruana. Dado que el objeto de estudio de la presente tesis está asociado a la aplicación de las normas de TFI peruanas, en el siguiente apartado explicaremos sus principales características.

1.2 Las normas de TFI en el ordenamiento jurídico peruano

1.2.1 Antecedentes

Actualmente, el ordenamiento jurídico peruano prevé que los contribuyentes domiciliados en el país tributen por su renta mundial, es decir, por su renta de fuente peruana y extranjera. Ello se desprende del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004 (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta), cuyo texto señala lo siguiente:

Art. 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7º, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Cabe precisar que, en nuestro país, recién se aplicó el principio de renta mundial a partir de 1968. De hecho, las rentas de fuente extranjera recién fueron gravadas con el impuesto a la Renta en 1968, con la publicación de los Decretos Supremos N.º 203-68-HC, 214-68-HC, 215-68-HC, y 228-68-HC, los cuales posteriormente motivaron la expedición del Decreto Supremo N.º 287-68-HC, el cual contempló dichas disposiciones en un texto unificado (Morris Guerinoni y Chiarella Privette, 2014, p. 21).

En los considerandos del Decreto Supremo N.º 203-68-HC, se indicó que debían adoptarse medidas que permitan gravar tanto a las rentas de fuente nacional, como a las obtenidas en el extranjero por contribuyentes domiciliados en el país. A partir de la publicación de dicha norma, se incorporó en el país el criterio de residencia, según el cual

los domiciliados en el país están gravados por la totalidad de sus rentas, es decir, tanto las obtenidas en el Perú como en el extranjero (Morris Guerinoni y Chiarella Privette, 2014, pp. 21-22).

Posteriormente en 1981, se publicó el Decreto Legislativo N.º 200, a través del cual se aprobó una nueva Ley del Impuesto a la Renta, cuyo artículo 6.º establecía que tanto los domiciliados como los no domiciliados tributarían a partir de 1982 solo por sus rentas de fuente peruana; sin embargo, dicha disposición nunca llegó a entrar en vigor dado que, a finales de dicho año, se publicó la Ley N.º 23337, la cual restableció el texto de la norma anterior; en consecuencia, los domiciliados continuaron estando sujetos al tributo respecto de sus rentas de fuente mundial, criterio que se ha mantenido hasta la fecha (Morris y Chiarella, 2014, p. 22).

Las normas que regulaban la tributación sobre rentas de fuente extranjera no habían sufrido mayor variación en los últimos años hasta julio de 2012, mes en que se publicó el Decreto Legislativo N.º 1120 que incorpora en la Ley del Impuesto a la Renta el Capítulo XIV que contiene el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (en adelante, régimen de TFI), vigente a partir del 1 de enero de 2013 (Morris y Chiarella, 2014, p. 22).

1.2.2 Las razones que justificaron la incorporación de las normas de TFI

Antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1120, las personas domiciliadas en el país tributaban por sus rentas de fuente extranjera solo bajo dos principios: el principio del devengado, cuando se trataban de rentas empresariales, o el principio del percibido, cuando se trataban de otras rentas distintas de las empresariales.

Bajo ese escenario, los sujetos domiciliados podían diferir el pago del impuesto colocando una entidad intermediaria en territorios de baja o nula tributación, por medio de la cual obtendría rentas, hecho que no ameritaría que aquellos tributen pues, en virtud del principio del percibido, dichas rentas solo tributarían cuando estuvieran a su disposición, esto es, cuando la entidad intermediaria les distribuyera dividendos.

Por muchos años, el Perú se caracterizó por ser un país importador de capitales, por lo que no surgió la necesidad de adoptar medidas para combatir la elusión fiscal en el ámbito internacional. No obstante, con el transcurrir de los años se incrementó el

número de contribuyentes que optaron por utilizar sociedades extranjeras para realizar sus inversiones y valerse de las mismas para diferir el pago de impuestos en el Perú (Echevarría, 2012, p. 306).

Atendiendo a ello, el legislador peruano decidió introducir las normas de TFI en nuestro ordenamiento jurídico, mediante el Decreto Legislativo N.º 1120, cuya exposición de motivos señala lo siguiente:

Mediante el uso de una subsidiaria en el exterior, esto es, constituyendo una empresa en el exterior, un sujeto domiciliado en el Perú podrá dejar de reconocer la renta devengada o percibida en el exterior y, por tanto, dejar de pagar el impuesto, toda vez que quien generaría la renta ya no sería el sujeto domiciliado en el país sino la subsidiaria constituida en el exterior. Las rentas obtenidas por la subsidiaria no se encontrarán gravadas en el Perú, sino hasta que sean distribuidas como dividendos o las acciones que sean liberadas a favor de los accionistas sean enajenadas. En ambos supuestos, el momento en el cual se gravarán las rentas en el país de residencia de los accionistas será diferido.

...

Así pues, el diferimiento antes mencionado se traduce en un beneficio para el accionista –sujeto domiciliado del país de donde el capital proviene–, el cual incluso podrá ser mayor cuando las rentas sean obtenidas en una jurisdicción cuya carga tributaria sea menor a la del país de residencia del accionista (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, pp. 53-54)

Del texto citado, se puede concluir que las normas de TFI fueron incorporadas en nuestra legislación con el fin de evitar que se difiera el pago del impuesto a la renta en el país, a través de la interposición de entidades extranjeras que gozan de sistemas privilegiados de baja o nula imposición.

Dicho en palabras del propio legislador:

[las normas] tienen como objeto prevenir la erosión de la base imponible nacional y desincentivar así la re-localización de capitales a jurisdicciones de baja o nula imposición, cuando la única motivación para su re-

localización sea el goce de un régimen tributario más favorable (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, p. 56)

Queda claro, entonces, que el régimen de TFI fue incorporado por el legislador peruano como una medida antielusiva para hacer frente a la elusión tributaria por parte de los sujetos domiciliados en el país. Dicho esto, procederemos a explicar, en el siguiente capítulo, las principales disposiciones que recoge el régimen de TFI en el Perú.

1.2.3 La regulación de las normas de TFI en el Perú

De acuerdo con el artículo 111 de la Ley del Impuesto a la Renta, el régimen de TFI es de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el Perú, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de las rentas de estas, siempre que se encuentren sujetos al impuesto a la renta por sus rentas de fuente extranjera.

Como podemos advertir, el ámbito de aplicación de las normas de TFI está delimitado a las personas domiciliadas en el Perú que tributen por su renta mundial¹, a quienes se les atribuirá las rentas pasivas obtenidas por entidades controladas no domiciliadas que sean de su propiedad.

En las siguientes líneas, procederemos a explicar de manera resumida las principales disposiciones que recoge la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para la aplicación del régimen de TFI. Para ello, comenzaremos por explicar los requisitos por cumplir para que una entidad sea considerada como entidad controlada no domiciliada; luego indicaremos el alcance del término rentas pasivas y las reglas para su atribución; y, por último, desarrollaremos lo referente al crédito por impuesto pagado en el exterior, y el tratamiento que corresponde a los dividendos que la entidad no domiciliada distribuya y que correspondan a rentas que hubiesen sido atribuidas bajo las normas de TFI.

¹ Según el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta se consideran domiciliadas en el país, entre otros supuestos, a: (i) las personas naturales de nacionalidad peruana que residan en el país; (ii) las personas naturales extranjeras que hayan residido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses; (iii) las personas jurídicas constituidas en el país; y, (iv) las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas no domiciliadas, en cuyo caso, la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente respecto de su renta de fuente peruana. De acuerdo con el artículo 111 de la citada ley, el régimen de TFI no resultaría aplicable a quienes se encuentren en este último supuesto.

1.2.3.1 Entidad controlada no domiciliada

De acuerdo con el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por entidad controlada no domiciliada (en adelante ECND) a aquellas entidades que cumplan con las siguientes condiciones:

a) Para efectos del impuesto a la renta tengan personería jurídica distinta de la de sus propietarios

La ley bajo comentario señala que las entidades, para efectos del impuesto a la renta, deben tener personería distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, de las personas que la integran².

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21 de septiembre de 1994 (en adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), precisa, en el numeral 1 de su artículo 62, que se entiende que una entidad tiene personería jurídica distinta de la de sus socios cuando las rentas que genera la entidad deban ser reconocidas por ella, y no por sus propietarios, situación en la que estos últimos recién reconocerán las rentas cuando la entidad las ponga a su disposición.

La norma en mención señala, además, que en cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país con personería distinta a cualquier persona o entidad con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, trust, partnership, asociación, fundación³.

² De conformidad con el inciso f del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, las entidades constituidas en el exterior solo serán consideradas personas jurídicas -para efectos de dicho impuesto- cuando perciban renta de fuente peruana. En ese sentido, resulta claro que el legislador se equivocó al redactar la norma de TFI de esa manera pues, tal como está regulada, las ECND no podrían cumplir con tener personería jurídica para efectos del impuesto a la renta, lo que haría que sea inviable la aplicación de la norma antielusiva.

³ Mediante el artículo 62 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se ha contravenido lo dispuesto en la ley, pues en virtud de dicha norma no calificarían como ECND los contratos asociativos, los fideicomisos (trusts), los fondos colectivos de inversión y otras figuras similares del extranjero, a través de los cuales se pueden canalizar inversiones y obtener beneficios, pues los mismos carecen de personalidad jurídica (Morris Guerinoni y Chiarella Privette, 2014, p. 23).

b) La ECND goce de un régimen fiscal privilegiado

El artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las entidades deben estar constituidas o establecidas, o se consideren residentes o domiciliadas en un país o territorio: a) no cooperante o de baja o nula imposición, o b) en el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, o estándolo, este sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto a la renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

c) La ECND sea de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país

La Ley del Impuesto a la Renta prevé en su artículo 112 que la ECND debe ser de propiedad del contribuyente domiciliado en el país precisando que ello se verificará cuando, al cierre del ejercicio gravable, este –por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país– tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en esta.

Adicionalmente, señala que los contribuyentes y sus partes vinculadas domiciliadas en el país, no incluyen a aquellos que están sujetos al impuesto en el Perú solo por sus rentas de fuente peruana ni a aquellas empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado. Asimismo, se dispone que el ejercicio gravable será el previsto en su artículo 57, y que se presume que se tiene participación en una ECND cuando se tenga, directa o indirectamente, una opción de compra de participación en dicha entidad.

Del texto legal en mención, podemos concluir que el legislador ha incorporado diversas manifestaciones de control sin limitar la aplicación de la norma a la participación que el domiciliado tiene en el capital de la ECND, de esa forma se evita que el contribuyente pueda salir fácilmente del ámbito de aplicación del régimen de TFI, lo cual también ha sido garantizado mediante la inclusión de las partes vinculadas para la determinación del porcentaje de participación.

1.2.3.2 Rentas pasivas

El artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el régimen de TFI solo será aplicable respecto de las rentas pasivas que obtenga la ECND, precisando que se entiende por rentas pasivas a las siguientes:

- Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, salvo los conceptos previstos en los incisos g) y h) del artículo 24^o-A de esta ley, así como los dividendos y otras formas de distribución de utilidades pagadas por una entidad controlada no domiciliada a otra⁴.
- Los intereses y demás rentas a que se refiere el inciso a) del artículo 24 de esta ley, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera.
- Las regalías.
- Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los derechos a que se refiere el artículo 27 de esta ley.
- Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que estos hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial.
- Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios.
- Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, salvo que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces.
- Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los numerales 1, 2, 3 y/o 7 del presente artículo.

⁴ Como vemos, la Ley del Impuesto a la Renta ha precisado que no se considerará como rentas pasivas a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades pagadas por una ECND a otra. La finalidad de esta excepción es evitar que se produzca una doble imposición en cabeza del contribuyente domiciliado en el Perú cuando se le atribuyan, por un lado, las rentas pasivas obtenidas por una ECND y, por otro, cuando se le atribuyan las mismas rentas pasivas distribuidas por dicha ECND a favor de otra ECND, respecto de la cual el contribuyente en el país es su accionista (Rivera Silva, 2012, p. 298).

- Las rentas que las ECND obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país, siempre que (a) estos y aquellas sean partes vinculadas, (b) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto en el país, y (c) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana, o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de esta ley, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del impuesto menor al treinta por ciento (30%).

Asimismo, el artículo en mención contempla las siguientes presunciones:

- Si los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o mayores al ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos de la ECND, el total de los ingresos de esta serán considerados como rentas pasivas.
- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que todas las rentas obtenidas por una ECND que esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada en un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición, son rentas pasivas.

1.2.3.3 Atribución de rentas

El artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas netas pasivas que obtengan las ECND serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del 50% en los resultados de dicha entidad.

Es importante hacer notar que la Ley del Impuesto a la Renta limita la atribución de rentas a una de las tres manifestaciones de control: la participación en los resultados de la entidad. No obstante, en transgresión a lo dispuesto en la ley, el artículo 64 de su reglamento dispone que la atribución aplica para las tres manifestaciones de control, es decir, extiende la atribución al control derivado de la participación en el capital y a los derechos de voto en la entidad.

Por otra parte, se ha precisado en el artículo 115 de la Ley del Impuesto a la Renta que no se efectuará la atribución respecto de las siguientes rentas pasivas:

- Las rentas de fuente peruana, salvo las previstas en el numeral 9 del artículo 114 de la Ley.
- Las que hubiesen sido gravadas con un impuesto a la renta en un país o territorio distinto a aquél en el que la ECND esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada, con una tasa superior al 75% del impuesto a la renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza⁵.
- Las obtenidas por una ECND en un ejercicio gravable cuando: a) el total de las rentas netas de dicha entidad no excedan de cinco (5) UIT; o, b) los ingresos que califican como rentas pasivas sean iguales o menores al 20% del total de los ingresos de la ECND.

Dicho esto, corresponde indicar que, para efectos de determinar la renta neta pasible atribuible, el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se deberán considerar las rentas y gastos generados por la ECND durante el ejercicio gravable, para lo cual se deberá tomar en cuenta los criterios de imputación que prevé su artículo 57. De acuerdo con esta última norma, las rentas pasivas de fuente extranjera y sus gastos se imputan en el ejercicio gravable en que se perciben. No obstante, dicha regla fue contradicha por el inciso a) del numeral 1 del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que dispone que, para establecer la renta neta atribuible, se deberán considerar los ingresos y gastos devengados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio gravable, lo cual deja de lado la aplicación del criterio del percibido.

1.2.3.4 Crédito por impuesto pagado en el exterior

De acuerdo con el artículo 116 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país, a quienes se les atribuya las rentas netas pasivas de una ECND,

⁵ El hecho que las rentas estén siendo gravadas por una jurisdicción distinta al lugar de constitución de la ECND revela que esta no ha sido creada para diferir el pago del impuesto a la renta en el Perú, sino que realiza operaciones internacionales, lo cual es un signo claro de que tiene sustancia económica.

podrán deducir el impuesto que esta última pagó en el exterior por concepto de dichas rentas sin exceder los límites previstos en el inciso e) del artículo 88 de la referida ley⁶.

El sustento de la disposición en mención, lo encontramos en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, en el cual se señala que el régimen de TFI significa desconocer la personería de la entidad en el exterior e imputar las rentas generadas por dicha entidad a su(s) propietario(s) domiciliado(s) en el país. Por tal motivo, si, por las rentas que son materia de atribución, la entidad hubiese pagado un impuesto a la renta en el exterior, tal impuesto deberá considerarse como si hubiera sido pagado por el propietario domiciliado en el Perú.

Sobre el particular, el artículo 64-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que el crédito que prevé el artículo 116 de la ley corresponde al impuesto efectivamente pagado en el exterior por la ECND, sea que ese impuesto haya sido pagado en el país en el que está constituida o establecida o en el que sea residente o domiciliada, y/o en otro país.

Asimismo, dicha norma señala que no será deducible del impuesto en el país que grave las rentas pasivas atribuidas, el impuesto pagado en el exterior en cualquiera de los siguientes casos:

- Cuando se trate de las rentas pasivas a que se refiere el numeral 9 del artículo 114 de la ley, no será deducible el impuesto pagado en el exterior por la ECND si dichas rentas son consideradas de fuente peruana.
- El impuesto que grave los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, distribuidos al contribuyente domiciliado en el país, sin perjuicio de la deducción establecida en el inciso e) del artículo 88 de la ley, por la parte que corresponda a rentas distintas de las que hubieran sido atribuidas en aplicación del régimen de TFI⁷.

⁶ De acuerdo con el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes pueden deducir los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Precisa además que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

⁷ Llama la atención que el legislador haya contemplado este supuesto cuando se entiende que el régimen de TFI se aplica bajo la premisa que la ECND no distribuye dividendos al socio residente con el fin de evitar o diferir el pago del impuesto en el país.

1.2.3.5 Dividendos distribuidos que corresponden a rentas pasivas atribuidas

De conformidad con el artículo 116-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las ECND distribuyan a los contribuyentes domiciliados en el país, no estarán gravados con el impuesto en el país en la parte que correspondan a rentas netas pasivas que hubiesen sido atribuidas.

Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, mediante esta disposición el legislador busca evitar que la renta atribuida se grave dos veces; primero, al momento de atribuirla al domiciliado y, luego, al momento de que se hace efectiva la distribución de la renta.

1.2.4 Recomendaciones de la Acción 3 de BEPS

Las normas de TFI están vigentes en la legislación peruana desde el 1 de enero de 2013; sin embargo, desde su incorporación, estas han sido objeto de cambios menores. Considerando ello y según la revisión de las recomendaciones de la Acción 3 de BEPS, advertimos que de las seis recomendaciones efectuadas en su Informe final de 2015 (en adelante, el Informe), aún queda pendiente que nuestro régimen de TFI se adecue a algunas de ellas.

Cabe precisar que no es objeto del presente trabajo de investigación realizar un análisis crítico de la regulación de las normas de TFI en nuestro país, y de las lagunas que existe en torno a su aplicación, problema que ha sido objeto de múltiples discusiones en la doctrina nacional. No obstante ello, de la revisión de las normas de TFI realizada en el presente capítulo, hemos considerado oportuno hacer notar de manera concisa cuales son las seis recomendaciones que recoge BEPS en su Acción 3.

Es importante resaltar que, a diferencia de otras acciones del plan BEPS, en el caso de la Acción 3 referente a diseñar normas de TFI eficaces, no se ha fijado estándares mínimos, sino solo seis recomendaciones para que los Estados puedan diseñar normas de TFI efectivas.

Dicho esto, a continuación, procedemos a explicar de manera breve en qué consiste cada una de las recomendaciones de la Acción 3, en la que precisamos en su contenido si el régimen de TFI peruano se encuentra adecuado a la recomendación o no.

a) Definición de una ECND.

El Informe proporciona recomendaciones sobre cómo las normas de TFI deberían cubrir las rentas de entidades que no están constituidas como sociedades. Asimismo, señala recomendaciones sobre el modo de establecer en qué casos los accionistas tienen un nivel suficiente de influencia sobre la sociedad extranjera para poder tratarla como una ECND.

Sobre el primer punto, en el Informe se recomienda definir de manera amplia el tipo de entidades que podrá ser considerada ECND, de forma tal que la norma no sea aplicada de manera exclusiva a sociedades, sino que incluyan ciertas entidades transparentes y establecimientos permanentes (Acción 3 de la OCDE, 2016, pp. 23-24).

La normativa peruana se alinea parcialmente a esta recomendación pues contempla que puede ser considerada como ECND cualquier persona o entidad, tales como las sociedades, fondos de inversión, trust, partnership, asociación y fundación. En cuanto a los establecimientos permanentes, consideramos que no resulta aplicable pues en nuestra legislación se hace referencia a que la entidad controlada tenga personería jurídica distinta de la de los socios, aspecto que no se cumpliría en este supuesto.

En relación con el requisito del control, en el Informe se recomienda para el tipo de control al menos combinar el control jurídico (participación en el capital social y derechos de voto) y control económico (derecho sobre los beneficios, el capital y los activos de la entidad). En cuanto al nivel de control, se recomienda considerar que los residentes tengan un control superior al 50%. Asimismo, se recomienda adoptar al menos un método para determinar si los accionistas minoritarios están actuando o no de manera concertada: (i) test de actuación concertada que analice los hechos; (ii) verificar la relación entre los accionistas (partes vinculadas); (iii) criterio de concentración de propiedad (acumular todas las participaciones que superen un umbral bajo). En cualquiera de estos casos se recomienda se tenga en cuenta el control directo e indirecto. Por otro lado, se señala que es necesario que se estipule vía una norma en qué momento ha de valorarse la existencia del control, así como el tipo de entidades que pueden tenerlo, y se precise sobre este último aspecto que se tenga en cuenta a todos los contribuyentes

residentes y no se limite solo a los de forma societaria (Acción 3 de la OCDE, 2016, pp. 27-32).

La norma antielusiva peruana se adecua al parámetro del tipo de control pues recoge la participación en el capital, los derechos de voto o resultados de la entidad. En lo que respecta al nivel del control, se fija el umbral en más del 50%, y toma en cuenta participación directa e indirecta de los contribuyentes y sus partes vinculadas. Señalar, además, que se ha estipulado que el control se verifica al cierre del ejercicio gravable y este puede ser ejercido por cualquier contribuyente domiciliado sujeto al impuesto a la renta por sus rentas de fuente mundial.

b) Umbrales mínimos y exenciones.

Las normas de TFI actuales suelen condicionar su aplicación al cumplimiento de ciertos requisitos, como por ejemplo, exenciones por tipo de gravamen, requisitos anti-abuso y umbrales de mínimos. Al respecto, en el Informe se recomienda que las normas de TFI solo sean aplicables a las ECND que estén sujetas a tipos de gravamen efectivos que sean significativamente inferiores a los aplicables en la jurisdicción de la matriz (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 35).

Nuestro régimen de TFI se encuentra acorde con esta recomendación pues ha previsto su aplicación bajo la configuración de cualquiera de estos dos supuestos: (i) que la entidad resida en un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición, o (ii) cuando las rentas no estén sometida a imposición o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto a la renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza. Cabe resaltar que la Ley del Impuesto a la Renta no precisa si se trata de una tributación efectiva; sin embargo, en el primer párrafo del numeral 2 del artículo 62 de su reglamento⁸ se dice que para verificar que se cumpla con esta condición de deberá comparar el importe del impuesto pagado por –o que corresponde pagar– a la entidad no domiciliada en su país. Por ello, podríamos colegir que nuestra legislación no contempla una tributación efectiva, sin embargo, si nos remitimos a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, podemos advertir

⁸ Artículo 62 del Reglamento de la Ley Impuesto a la Renta: 2. Para verificar si se cumple con la condición prevista en el literal b) del numeral 2 del artículo 112 de la Ley, se deberá comparar el importe del impuesto pagado por -o que corresponde pagar a- la entidad no domiciliada en el país donde aquella se encuentra constituida, establecida o se considera residente o domiciliada, respecto de sus rentas pasivas, con el importe del Impuesto que hubiese correspondido pagar en el Perú.

que el legislador, al considerar este requisito, tomó en cuenta la tributación efectiva. En nuestra opinión, dado el propósito antielusivo de la norma debería entenderse que se debe utilizar como criterio la tributación efectiva; sin embargo, consideramos que ello debe ser aclarado en una norma.

c) Definición de renta.

En el Informe se señala que las normas de TFI deben contar con una definición de renta sujeta, en la que propongan una lista no exhaustiva de posibles métodos o combinaciones de métodos que las normas de TFI pueden utilizar a los efectos de definir dicha renta. Así, se reconoce que las normas de TFI vigentes recogen diversos criterios como, por ejemplo, si la renta pertenece a una categoría de alta movilidad geográfica (rentas pasivas); si la renta se obtuvo por concurrencia de partes vinculadas; por la fuente de la renta; o el tipo de actividad de la ECND (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 45).

En ese sentido, no existe una recomendación sobre las rentas que deben ser gravadas bajo las normas de TFI, pues se considera que ello depende de las prioridades de cada Estado. No obstante, en el Informe se señala que, indistintamente del método aplicado para la elección de las rentas, los Estados deben decidir si aplicarán dicho método por entidad (se atribuye toda o ninguna renta a la ECND en función a si la mayor parte de su renta resulta atribuible o no conforme a las normas de TFI) o transacción por transacción (en este supuesto es posible atribuir renta aunque la mayoría no fuera atribuible) (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 53).

Como podemos apreciar, bajo la Acción 3 se valida cualquier método por el que haya optado cada Estado. Así, en el Perú, como regla general se contempla un análisis por categoría, habiendo optado por aplicar el régimen de TFI sobre rentas de naturaleza pasiva (prevé una lista taxativa), asimismo, se contempla, en el numeral 9 del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta, la inclusión de rentas que obtenga la entidad como consecuencia de realizar operaciones con sujetos domiciliados en el país siempre que se cumplan con determinadas condiciones (una de ellas debe tratarse de una operación entre partes vinculadas). En cuanto a la aplicación del método, se recoge el enfoque por transacción (solo se aplica por las rentas que califiquen como pasivas y sean atribuibles al amparo del régimen de TFI) y por entidad (la norma prevé por un lado que si los ingresos que califican como renta pasiva son iguales o mayores al 80% de la entidad, el total de sus ingresos será considerado como renta pasiva; por el contrario, si los ingresos

que califican como renta pasiva son iguales o menores al 20% del total de ingresos de la entidad, no se atribuirá en el ejercicio ninguna renta a la entidad bajo el régimen de TFI; de igual manera, no se aplica la norma antielusiva cuando el total de las rentas pasivas no exceda de cinco (5) UIT⁹).

d) Cálculo de la renta.

En el Informe, se recomienda que las normas de TFI se sirvan de las normas de la jurisdicción de la matriz a la hora de calcular la renta atribuible a los accionistas. Igualmente, se aconseja que las pérdidas de la ECND solo puedan utilizarse para compensar los beneficios de dicha sociedad o de otras ECND residentes en su misma jurisdicción (Acción 3 de la OCDE, 2016, pp. 59-60).

Desde nuestra perspectiva, la legislación peruana se adecuaría parcialmente a esta recomendación, dado que aún existen algunos aspectos pendientes de regulación.

Al respecto debemos señalar que la legislación peruana sí dispone que se deberá considerar cada ECND de manera independiente, asimismo, al momento de regular la atribución de rentas ha contemplado que la deducción de gastos estará condicionada a que se cumpla con lo dispuesto en el primer y cuarto párrafo del artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰. Por otro lado, en el inciso c) del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se dispone que las pérdidas se compensarán con los ingresos, ganancias y gastos obtenidos por la ECND. En relación con el arrastre y compensación de pérdidas, las disposiciones referentes al régimen de TFI no hacen ninguna precisión, lo que ha conllevado a múltiples interpretaciones en la doctrina nacional, lo que amerita que el legislador precise su alcance vía una norma¹¹.

⁹ Unidad impositiva tributaria.

¹⁰ Artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.
A fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

...

Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

¹¹ Cabe señalar que mediante el informe N.º 011-2019-SUNAT/7T0000, la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) señaló que, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible que una ECND pueda arrastrar y compensar pérdidas de ejercicios anteriores al momento de determinar su renta neta pasible atribuible en cada ejercicio (p. 3).

e) Atribución de la renta.

En el Informe se indica que, en la medida de lo posible, el umbral de atribución debería estar vinculado al umbral de control, y que el importe de renta atribuible debería calcularse en función de la proporción de participación o influencia (Acción 3 de la OCDE, 2016, pp. 63-64).

El régimen de TFI peruano se alinea a esta recomendación dado que la atribución de la renta se realiza respecto de aquellos contribuyentes que ejercen control sobre la ECND al cierre del ejercicio fiscal, según su nivel de participación.

f) Prevención y eliminación de la doble imposición.

El Informe subraya la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, en línea con ello en su texto se recomienda, por ejemplo, que las jurisdicciones que cuenten con normas de TFI concedan créditos por los impuestos extranjeros efectivamente pagados, en los que se incluya a aquellos impuestos resultantes de normas de TFI en sociedades matrices intermedias. El Informe también aconseja que los países valoren la posibilidad de corregir la doble imposición respecto de los dividendos derivados de las acciones de la ECND y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de tales acciones en los casos en que la renta de la ECND ya haya estado sujeta a imposición previamente conforme a un régimen de TFI. Asimismo, se sugiere que se tenga en cuenta las obligaciones contraídas por el país en sus convenios tributarios a efectos de adecuar a ello la forma de eliminar la doble imposición prevista en las normas de TFI (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 67 y 71).

En relación con esta recomendación, la legislación peruana prevé como crédito el impuesto a la renta pagado en el exterior por parte de la ECND, ya sea que el impuesto haya sido pagado en el país en el que reside o en otro país. No obstante ello, en el punto 4.2.2.1 explicaremos algunas dudas en torno al reconocimiento de este crédito, que bajo determinadas premisas podría ser incluso inaplicable.

En lo que respecta a la corrección de la doble imposición por dividendos que tienen su origen en renta que previamente ha sido atribuida conforme al régimen de TFI, la legislación peruana contempla que dichos dividendos no serán gravados con ocasión de su efectiva distribución. No obstante, se ha señalado de manera expresa que no procede reconocer crédito por el impuesto pagado en el exterior que grave tales dividendos, lo

que implicaría una doble imposición (este tema lo analizaremos con mayor detalle en el punto 4.2.2.2).

Finalmente, en relación con la adecuación de las disposiciones del régimen del TFI a las obligaciones contraídas en un CDI, consideramos que ello aún queda pendiente de ejecutar (las razones las explicaremos en el cuarto capítulo).

Bajo ese orden de ideas, podemos concluir que, en líneas generales, nuestro régimen de TFI se encuentra alineado a la Acción 3 de BEPS, sin embargo queda pendiente hacer adecuaciones en lo que respecta a la determinación de la renta y la eliminación de la doble imposición.

Síntesis

Por lo expuesto en el presente capítulo, podemos concluir que el régimen de TFI en el Perú se encuentre vigente desde el 1 de enero de 2013 y que, tal como ha sido recogido en diversos países, en el nuestro, el legislador ha contemplado que su aplicación se delimite a las rentas pasivas que sean obtenidas por la ECND; así que, en virtud de dicha norma antielusiva, se le atribuye tales rentas al socio residente que ejerce control sobre la entidad.

Ahora bien, conforme las disposiciones que recoge nuestro ordenamiento tributario, resulta factible que se cumplan los requisitos para aplicar el régimen de TFI respecto de las rentas pasivas que obtenga una entidad residente de Suiza que sea de propiedad de un residente en el Perú. No obstante, dado que a la fecha tenemos en vigor un Convenio para Evitar la Doble Imposición con Suiza, hemos considerado oportuno analizar en el siguiente capítulo si es viable aplicar la norma antielusiva interna en el marco de dicho tratado.

CAPÍTULO II: EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE PERÚ Y SUIZA

El incremento constante de transacciones internacionales ha propiciado que los Estados en virtud de su soberanía tributaria amplíen los criterios de vinculación con su país. A raíz de ello, se ha desencadenado que dos o más Estados graven un mismo hecho económico, lo que suscita así la denominada doble imposición. Es por esa razón que, desde décadas atrás, los Estados vienen suscribiendo entre sí tratados con el fin de delimitar sus potestades tributarias para, de esa manera, evitar que una misma renta sea gravada dos veces.

Nuestro país no ha sido ajeno a esa realidad y, a la fecha, tiene en vigor siete tratados bilaterales y uno multilateral. Así, Perú tiene suscrito tratados bilaterales con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal; y un tratado multilateral con los países de la Comunidad Andina de Naciones, esto es, Bolivia, Colombia y Ecuador.

Ahora bien, como hemos señalado en la parte introductoria, el presente trabajo de investigación tiene por objeto establecer si al amparo del régimen de TFI el Estado peruano le puede atribuir a una persona domiciliada en el país las rentas obtenidas por una entidad suiza respecto de la cual aquel ejerce control. En línea con ello, en el primer capítulo explicamos las principales normas del régimen de TFI peruano, por lo que ahora corresponde analizar las disposiciones del tratado suscrito entre Perú y Suiza que podrían tener implicancia con el objeto materia de estudio.

2.1 Antecedentes

Mediante Decreto Ley N.º 25883, se autorizó al ministro de Economía y Finanzas a negociar y suscribir con terceros países, en representación del Estado peruano, convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria.

Al amparo de dicha norma, en enero del 2004 se dio inicio a la primera ronda de negociación entre Perú y Suiza; en dicha ocasión, se logró cerrar algunos acuerdos.

Posteriormente, en mayo de 2011 se llevó a cabo una segunda ronda de negociación, a través de la cual Perú y Suiza lograron alcanzar acuerdo sobre todas las disposiciones del convenio.

Así, el 21 de setiembre de 2012, Perú y Suiza suscribieron el Convenio para Evitar la Doble Tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y su protocolo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Constitución Política del Perú y la Ley N.º 26647, el convenio suscrito entre Perú y Suiza (en adelante, “CDI Perú-Suiza”) fue aprobado por la Resolución Legislativa N.º 30143, y luego ratificado por el Decreto Supremo N.º 008-2014-RE.

Finalmente, el 10 de marzo de 2014 el CDI Perú-Suiza entró en vigor, cuyas disposiciones son aplicables desde el 1 de enero de 2015.

2.2 Disposiciones del CDI Perú-Suiza

El CDI Perú-Suiza ha sido regulado en 28 artículos, además de las 15 disposiciones que han sido recogidas en su protocolo. A continuación, procederemos a citar las disposiciones del convenio que resultan relevantes analizar para efectos de la presente investigación. Veamos:

Artículo 5. Establecimiento permanente.-

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Artículo 7. Beneficios empresariales.-

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad

empresarial en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

...

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 10. Dividendos.-

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital y de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos” en el sentido de este artículo significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan

participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

...

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 22. Eliminación de la doble imposición.-

1. En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) Los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto a la renta peruano, como crédito, el impuesto suizo pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación suiza y las disposiciones de este Convenio. Ese crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Suiza.

b) Cuando una sociedad residente de Suiza pague un dividendo a una sociedad residente en Perú que controla directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del capital y del poder de voto de la sociedad mencionada en primer lugar, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Suiza por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales se paga el dividendo, pero solo en la medida en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo;

c) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente del Perú estén exentas de imposición en Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

Disposición 1 del Protocolo.-

1. En general

Se entiende que cualquier renta no regulada por el Convenio, no está comprendida en el Convenio. Por lo tanto, la tributación de esa renta se regula exclusivamente por las leyes internas de cada Estado Contratante.

2.3 Problemática entorno a la aplicación del régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza

Como hemos explicado en el capítulo anterior, el régimen de TFI que recoge nuestro ordenamiento jurídico prevé para su aplicación que se deba cumplir con ciertas condiciones. Una de ellas es que la persona natural o jurídica domiciliada en el Perú ejerza control sobre una ECND, la cual a su vez para ser considerada como tal debe gozar de un sistema tributario privilegiado.

Ahora bien, de los países con los que el Perú tiene suscrito un tratado bilateral o multilateral para evitar la doble imposición, Suiza es uno de los países¹² respecto del cual se podría considerar viable de aplicar el régimen de TFI, pues en dicho país las entidades están sujetas a una tributación inferior al 75% del impuesto a la renta que correspondería pagar en Perú por las mismas rentas. Dicho en otras palabras, una entidad suiza gozaría de un sistema privilegiado, según lo dispuesto en el literal b) del numeral 2 del artículo

¹² Conforme se indicó en la Introducción, Portugal también cuenta con regímenes preferenciales, sin embargo, se ha excluido de la presente investigación el CDI Perú-Portugal dado que en numeral 11.a de su Protocolo se hace referencia al uso de normas antielusivas domésticas.

112 de la Ley del Impuesto a la Renta¹³ y, en consecuencia, podría ser considerada como ECND bajo los alcances de nuestro régimen de TFI.

Lo dicho se sustenta en el actual sistema tributario de Suiza, país que está conformado por 26 cantones y cuyos impuestos se recaudan a nivel federal, cantonal y comunal. Así, a nivel federal, el impuesto corresponde a una tasa fija del 8.5% sobre la renta imponible; sin embargo, dado que los impuestos son deducibles, la tasa del impuesto efectiva es de aproximadamente 7.83%. Si a ello se suma los impuestos cantonales y comunales, tenemos como resultado una tasa impositiva efectiva general que oscila aproximadamente entre el 11.9% y el 21.6% - se debe precisar que la tasa por aplicar dependerá del lugar donde se ubique la entidad Suiza, dado que cada cantón tiene su propia ley tributaria y grava impuestos cantonales y comunales a diferentes tasas, es por esa razón que la carga fiscal de la renta varía de un cantón a otro (PwC, Worldwide Tax Summaries Switzerland, 9 de julio de 2020, sección Taxes on Corporate Income).

Cabe agregar que con la entrada en vigor de la Ley Federal de Reforma Tributaria y Financiamiento de AHV, a partir del 1 de enero de 2020, la mayoría de los cantones han reducido o van a reducir su tasa del impuesto sobre la renta a una tasa impositiva efectiva que oscila aproximadamente entre el 12% y el 14%, lo que hace aún más notorio que las rentas pasivas obtenidas por un entidad suiza estén sujetas a una tributación que es bastante inferior a la que prevé nuestro ordenamiento jurídico (PwC, Worldwide Tax Summaries Switzerland, 9 de julio de 2020, sección Taxes on Corporate Income).

Bajo ese orden de ideas, queda claro que una entidad suiza podría calificar como una ECND para efectos de la legislación peruana. No obstante, dado que Perú y Suiza tienen un CDI en vigor, corresponde analizar si en el marco de dicho tratado resulta aplicable nuestra norma interna antielusiva.

Como podemos advertir, el tema materia de discusión consiste en analizar si existe conflicto entre una norma de carácter internacional, como lo es el CDI Perú-Suiza, y las normas internas de nuestro país que regulan el régimen de TFI. Atendiendo a ello, a efectos de realizar dicho análisis, hemos considerado oportuno previamente definir si en

¹³ Literal b) del numeral 2 del artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta.- En el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

nuestro ordenamiento jurídico se ha establecido un orden jerárquico de primacía entre el tratado y una ley interna.

Sobre el particular, la Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante, la Constitución) señala en su artículo 55 que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional, sin embargo omite indicar su rango jerárquico en el ordenamiento jurídico peruano.

Dado que no existe un artículo en la Constitución que expresamente establezca el rango jerárquico del tratado, debemos remitirnos a otras disposiciones que nos permitan inferir su rango jerárquico.

Al respecto, el artículo 200 numeral 4 de la Constitución, establece que los procesos de inconstitucionalidad proceden contra normas con rango legal: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales.

De la lectura del citado artículo se desprende que para la Constitución de 1993 los tratados ostentan rango legal y, por lo tanto, se modifica la regulación introducida por la Constitución de 1979, la cual contenía dos normas que establecían el rango de los tratados: el artículo 101, que estipulaba que en caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecía el primero, y el artículo 105, que señalaba que los preceptos contenidos en los tratados relativos a derechos humanos tenían jerarquía constitucional. En otras palabras, el artículo 101 asignaba rango supralegal a los tratados en general y el artículo 105 otorgaba jerarquía superior, de tipo constitucional, a los tratados de derechos humanos (Salmón, 2014, p. 285).

De lo anterior se puede concluir que la Constitución de 1993 retiró formalmente el rango constitucional a los tratados de derechos humanos y se estableció, de manera general, el rango legal para los tratados. No obstante, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia N.º 00047-2004-AI, ha diferenciado a los tratados de derechos humanos del resto de tratados y les ha asignado rango constitucional. (Salmón, 2014, p. 285).

En cuanto a los otros tratados –distintos de los tratados de derechos humanos– si bien no existe un pronunciamiento del Tribunal Constitucional que les otorgue un mayor rango jerárquico, resulta relevante tener en cuenta la Resolución de Jurisprudencia de

Observancia Obligatoria N.º 03041-A-2004 emitida por el Tribunal Fiscal, resolución que analiza el conflicto entre un tratado y una ley aduanera, y en la que se concluye lo siguiente:

Principio del Pacta Sunt Servanda

El principio del Pacta Sunt Servanda, es aquél en virtud del cual lo estipulado por las partes, cualquiera sea la forma de estipulación, debe ser fielmente cumplido, es decir, se consagra la eficacia de todo lo convenido verbalmente o por escrito, una vez manifestado el concierto de voluntades.

Este principio se encuentra recogido a lo largo del texto de la actual Constitución de 1993, así por ejemplo podemos citar el artículo 57º (cuando alude a la denuncia del Presidente como medio general para que el Estado deje de obligarse por un tratado), el artículo 62º (que garantiza la libertad de contratar y que los términos contractuales no podrán ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase y al precisar que los contratos-ley no podrán ser modificados legislativamente), el artículo 63º (según el cual el Estado somete sus controversias derivadas de contratos celebrados con extranjeros domiciliados a tribunales constituidos en virtud de tratados en vigor), el artículo 75º (según el cual el Estado garantiza el pago de la deuda pública contraída por gobiernos constitucionales de acuerdo a la Constitución y la Ley) y el artículo 118º numeral 1 (según el cual corresponde al Presidente de la República cumplir y hacer cumplir los tratados), advirtiéndose de los artículos mencionados que los contratos o tratados obligan a las partes, aun en los casos de contratos entre particulares y el Estado.

En el derecho internacional público, el principio del Pacta Sunt Servanda prescribe la obligatoriedad de los tratados, otorgando así seguridad jurídica al derecho internacional y es recogido en los artículos 26º y 27º de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados, el cual ha sido ratificado por el Perú mediante el Decreto Supremo N° 0209-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000. Así, el artículo 26º de la referida convención establece que “Todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”, y el

artículo 27°, cuando regula el derecho interno y la observancia de los tratados, prescribe expresamente que “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”, a lo que la doctrina del derecho internacional denomina como el principio de primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno.

Asimismo, debe señalarse que nuestra propia legislación interna garantiza el principio del Pacta Sunt Servanda en el primer párrafo del artículo 7° de la Ley N° 26647, que aprobó las normas que regulan los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano, publicada el 28 de junio de 1996, cuando establece que “los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado Peruano, conforme a lo señalado en los artículos anteriores, solo podrán ser denunciados, modificados o suspendidos, según lo estipulen las disposiciones de los mismos, o en su defecto de acuerdo con las normas generales del derecho internacional”; impidiéndose que mediante acto interno se deje sin efecto, se modifique o suspenda los alcances de los tratados suscritos por el Estado.

Principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno:

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

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

En tal sentido, de lo expuesto se puede concluir que, de acuerdo a los principios del Pacta Sunt Servanda y de la primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03041-A-2004, 2004).

De la citada resolución podemos concluir que a criterio del Tribunal Fiscal, la ley no puede dejar sin efecto las disposiciones contempladas en un tratado internacional que haya suscrito el Perú, en el que precise que los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley.

Es importante señalar que el criterio esgrimido por el Tribunal Fiscal, tal como lo señala en el texto completo de la Resolución N.º 03041-A-2004, se ha sustentado en los fallos reiterados que la Corte Suprema de Justicia ha emitido en diversas Sentencias. Por consiguiente, existe en nuestra jurisprudencia administrativa y judicial un consenso en la primacía del tratado frente a la ley, criterio que nosotros también compartimos en base con lo dispuesto en la Constitución, el principio del Pacta Sunt Servanda y la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita por el Perú el 23 de mayo 1969.

En ese sentido, el análisis de la aplicación del régimen de TFI peruano en el marco del CDI Perú-Suiza que desarrollaremos en el presente trabajo se sustentará en la primacía del convenio sobre la ley interna y que bajo ningún supuesto se aplicará el citado régimen si es que su aplicación contraviene las disposiciones del CDI Perú-Suiza.

En esa misma línea, debemos señalar que el CDI Perú-Suiza no recoge ninguna disposición que expresamente permita o restrinja que, en el marco de dicho tratado, los Estados contratantes puedan aplicar sus normas antielusivas internas de transparencia fiscal internacional.

Ahora bien, como hemos explicado en el capítulo anterior, las normas de TFI responden a una finalidad antielusiva por parte del Estado en la que reside la persona que ejerce control sobre la entidad extranjera que goza de un régimen privilegiado y a quien, al amparo de dicha norma, se le atribuye las rentas obtenidas por esta última. Surge entonces las siguientes preguntas: ¿La aplicación de las normas de TFI transgrede lo dispuesto en el CDI Perú-Suiza? ¿Podría entenderse que se estaría gravando las rentas

obtenidas por la entidad suiza en contravención de lo dispuesto en el artículo 7 del CDI? ¿Acaso se estaría vulnerando las disposiciones del artículo 10 del CDI referente a dividendos?

Las interrogantes planteadas han dado lugar a una inacabada discusión a nivel internacional en torno a la relación de las normas de TFI y los convenios de doble imposición. Así, en la actualidad existen tanto posiciones a favor como en contra respecto de la aplicación de la norma interna antielusiva en el marco de un CDI. Dado que la presente investigación tiene como objeto establecer si en el caso concreto del CDI Perú-Suiza se puede o no aplicar el régimen de TFI peruano, vamos a analizar a continuación los argumentos en los que se sustentan ambas posturas para, en virtud a ello, llegar a una conclusión y aplicarlo al caso en estudio.



CAPÍTULO III: LA RELACIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LAS NORMAS INTERNAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Desde hace varias décadas, los Estados vienen incorporado en su legislación tributaria las normas de TFI, normas antielusivas por medio de las cuales los Estados buscan combatir las prácticas internacionales que llevan a cabo sus residentes para disminuir o diferir su carga impositiva a través de la interposición de una ECND.

Acorde con la casuística internacional, es posible que dichas prácticas elusivas sean realizadas a través de una entidad extranjera que es residente de un Estado con el cual se tenga un CDI en vigor. Bajo ese contexto, surge la discusión acerca de si son aplicables o no las normas de TFI en el marco de un tratado para evitar la doble imposición. En el presente capítulo analizaremos los principales argumentos en los que se sustentan tanto la postura a favor como en contra de la aplicación de la norma antielusiva interna para, sobre la base de ello, luego, en el cuarto capítulo, sustentar nuestra opinión respecto de la aplicación del régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza.

3.1 La discusión en torno a la interrelación de las normas internas de TFI con los CDI

Las normas de TFI han dado lugar a diversas discusiones siendo uno de los aspectos más controvertidos su aplicación en el marco de un tratado para evitar la doble imposición, esto es, cuando existe un CDI entre el Estado de residencia del socio y el Estado donde reside la ECND. Sobre el particular, existen posiciones encontradas, por un lado, hay quienes sostienen que la aplicación de la norma interna contravendría lo dispuesto en el Modelo del Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE (en adelante, “Modelo de Convenio”) mientras que, por otro lado, los defensores de su aplicación sostienen lo

contrario. A continuación, procederemos a desarrollar los principales argumentos en los que se sustentan ambas posturas para lo cual haremos referencia a la doctrina, los Comentarios de la OCDE y la jurisprudencia internacional que existe sobre el tema en cuestión.

Cabe precisar que en el presente trabajo de investigación haremos referencia al Modelo de Convenio de 2010, así como a los comentarios realizados por la OCDE a sus respectivos artículos. Hemos optado por remitirnos a dichas fuentes dado que al momento de suscribir el CDI Perú-Suiza, esto es, al 21 de setiembre de 2012, estaba vigente dichos textos, y no las versiones actualizadas que se emitieron con posterioridad (2014 y 2017).

Aclarado lo anterior, veamos a continuación los argumentos en los que sustentan las posturas encontradas sobre el tema en discusión.

3.2 Postura en contra de la aplicación del régimen de TFI cuando existe un CDI con el Estado en donde reside la ECND

3.2.1 Argumento basado en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a beneficios empresariales

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 7 del Modelo de Convenio, referente a beneficios empresariales, “los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso podrá someterse a imposición en ese otro Estado” (OCDE, 2012, p. 26).

Asimismo, el artículo 5 del Modelo de Convenio, referente a establecimiento permanente, señala en su apartado 1 que “a los efectos de dicho convenio se entiende por establecimiento permanente a un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o una parte de su actividad” (OCDE, 2012, p. 24). En el apartado 7 del artículo en mención se dispone que “el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado -ya sea por medio

de un establecimiento permanente o de otra manera- no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra” (OCDE, 2012, p. 25).

En línea con dichas disposiciones, un sector de la doctrina sostiene que la aplicación de las normas de TFI contravendría lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo del Convenio, toda vez que bajo la norma antielusiva interna el Estado de residencia del socio estaría gravando las rentas de la ECND, a pesar de que no se ha configurado un establecimiento permanente en su territorio que le faculte a ello, conforme lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 5 del Modelo de Convenio.

En palabras de Falcón y Tella y Pulido Guerra (2010), el artículo 7 del Modelo del Convenio de la OCDE solo permite gravar las rentas derivadas de actividades económicas en el país de la fuente cuando las mismas se realizan allí a través de un establecimiento permanente; por tanto, las rentas de la sociedad extranjera controlada (residente en un Estado contratante) solo podría gravarse en el otro Estado (donde residen los socios) si existiera un establecimiento permanente en ese Estado y la renta estuviera vinculada con dicho establecimiento; en consecuencia, fuera de dichos casos, la transparencia fiscal internacional no puede aplicarse (p. 247).

Los citados autores hacen énfasis que, según los comentarios de la OCDE, el artículo 7 del Modelo del Convenio no sería obstáculo para la aplicación de las normas de TFI, porque “el impuesto [...] aplicado por un Estado a sus propios residentes no reduce las utilidades de la empresa del otro Estado (incluso si se calcula en función de dichas utilidades o una parte de las mismas) y, por tanto, no podrá decirse que se haya exigido sobre esas utilidades”. Sin embargo, los autores discrepan de esta posición pues a su criterio, bajo las normas de TFI lo que se grava es la renta de la sociedad extranjera controlada y no debería bastar con un mero cambio del sujeto pasivo (gravando dicha renta en cabeza del socio, quien es residente en el otro Estado, en lugar de gravar a la sociedad que obtiene la renta) para considerar que el artículo 7 no es aplicable (Falcón y Pulido, 2010, p. 247).

A modo de conclusión, podemos afirmar que bajo esta posición, la aplicación de las normas de TFI contradeciría lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio, toda vez que se estaría gravando las rentas de la ECND.

3.2.2 Argumento basado el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a dividendos

Otro argumento importante que ha sido esbozado por los detractores de la inaplicación de la norma antielusiva interna es el relacionado con el artículo 10 del Modelo de Convenio.

Quienes abogan por esta posición alegan que el apartado 1 del artículo 10 del Modelo del Convenio solo faculta al Estado de residencia del socio a gravar los dividendos que le hayan sido pagados por parte de la entidad extranjera, toda vez que el texto de la referida disposición expresamente señala que “los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado” (OCDE, 2012, p. 28).

Esta posición es compartida por Almudí Cid (2014), quien nos dice que el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE es el que impide que se sometan a gravamen los dividendos o los beneficios sociales con carácter previo a su distribución, toda vez que el apartado primero de dicho artículo dispone que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Para el autor, una interpretación a contrario sensu del precepto reproducido permite sostener que, mientras tales dividendos no se hagan efectivos, el Estado de residencia del socio no podrá someterlos a imposición (p. 305).

Cabe señalar que un argumento adicional de esta posición recae en el texto del apartado 5 del artículo 10 del Modelo del Convenio, según el cual “cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado” (OCDE, 2012, p. 29). De la lectura de dicho acápite, algunos autores concluyen que el convenio impide que se graven los dividendos que no hayan sido distribuidos; en consecuencia, no se

podría aplicar las normas de TFI en el marco de un CDI, pues bajo la norma antielusiva interna se contravendría dicha disposición.

Al respecto, Almuñí Cid (2014) aclara que, de la redacción del artículo 10.5 del Modelo del Convenio de la OCDE, no es posible afirmar que la limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Estado de residencia de los socios afecta exclusivamente a la entidad participada, cuya renta podría gravarse en sede de los socios, dado que la limitación a la potestad tributaria contenida en los CDI tiene carácter objetivo y no subjetivo (p. 306).

En opinión del autor, el artículo 10.5 del Modelo del Convenio de la OCDE, en concordancia con la regla contenida en su artículo 10.1, dispone que el Estado de residencia de los socios no podrá someter a tributación los beneficios obtenidos por una entidad contratante, salvo en la medida en que dichos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado. Por lo tanto, además de existir una limitación objetiva, existe una limitación temporal que impide al Estado de la residencia gravar los beneficios sociales con carácter previo a su distribución (Almuñí, 2014, p. 308).

De lo expuesto podemos concluir que, para quienes defienden esta posición, la aplicación de las normas de TFI contravendría lo dispuesto en el artículo 10 del Modelo de Convenio, pues se estaría gravando dividendos que aún no han sido distribuidos, lo que a criterio de sus defensores no estaría permitido según el apartado 5 del artículo en mención.

3.2.3 Argumento basado en el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a otras rentas

Algunos autores sostienen que para analizar si procede o no aplicar las normas de TFI en el marco de un CDI, no nos debemos remitir al artículo 10 del Modelo del Convenio referente a dividendos, dado que la norma antielusiva se sustenta en la atribución de rentas a los socios, pese a que aún no les han sido distribuidos los dividendos; por ello, se tratarían de rentas fictas. Bajo esa premisa, para dichos autores corresponde remitirse al artículo 21 del Modelo de Convenio, referente a otras rentas, cuyo texto es como sigue:

Artículo 21 Otras Rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 (OCDE, 2012, p. 33).

Sobre el particular, Villanueva Gutiérrez (2014) hace notar que es posible aplicar el artículo 21 del CDI, referido a otras rentas, si se sostiene que las rentas pasivas atribuidas en virtud de las normas de TFI no comprenden los dividendos ficticios ni tampoco constituye un beneficio empresarial, por cuanto se atribuye las rentas pasivas. Bajo esa premisa, se aplicaría el artículo 21 si se considera que las rentas atribuidas constituyen una categoría especial de renta (p. 884).

3.2.4 Pronunciamientos jurisprudenciales

a) El caso Schneider (Francia)

El presente caso está asociado a la corporación francesa Schneider, quien era propietaria del 100% de Paramer, una Holding Suiza establecida en el Cantón de Génova, respecto de cuyas rentas la administración tributaria francesa aplicó las normas de TFI. A criterio de la autoridad francesa, Schneider estaba obligada a pagar el impuesto a la renta sobre las rentas que obtuvo Paramer en el ejercicio fiscal de 1986 (Mbwa-Mboma, 2002, p. 2).

Schneider no estuvo de acuerdo con ello, llevó su caso a juicio y él mismo concluyó con el fallo emitido por la Corte Suprema de Francia mediante el cual se confirmó el fallo de segunda instancia, según el cual el artículo 7.1 del CDI Francia-

Suiza, impedía la aplicación de las normas de TFI francesas, pues Paramer no llevó a cabo actividades comerciales en Francia a través de un establecimiento permanente (Mbwa-Mboma, 2002, p. 2).

b) El caso de Vale Do Río Doce (Brasil)

En el presente caso, la Corte Superior de Brasil falló a favor de la empresa Vale Do Río Doce, dado que se le había aplicado las normas de TFI brasileñas respecto a ECND ubicadas en Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo, países con los que Brasil tenía suscritos Convenios para Evitar la Doble Imposición (Pimentel de Lima, 2018, p. 109).

El fallo de la Corte Superior de Brasil se sustentó en el artículo 7 del CDI, en virtud del cual entendía que no correspondía aplicar las normas de TFI brasileñas, pues los beneficios obtenidos por las ECND solo debían ser gravados en sus países de residencia (Pimentel de Lima, 2018, p. 110).

Bajo esa lógica, la Corte Superior de Brasil falló en favor de la inaplicación de las normas de TFI respecto de las ECND ubicadas en Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo, pero confirmó su aplicación respecto de la ECND ubicada en Bermuda, país con el cual Brasil no tenía suscrito un CDI (Pimentel de Lima, 2018, p. 110).

3.3 Postura a favor de la aplicación del régimen de TFI aun cuando exista un CDI con el Estado en donde reside la ECND

3.3.1 Argumento basado en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a beneficios empresariales

Como hemos explicado líneas arriba, en la doctrina y jurisprudencia internacional se ha cuestionado la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI por varias razones siendo una de ellas la que sostiene que su aplicación vulnera el artículo 7 del Modelo de Convenio, toda vez que bajo la norma antielusiva a quien realmente se estaría gravando es a la ECND.

Sobre el tema en cuestión, debemos resaltar en primer lugar el párrafo 23 del comentario al artículo 1 del Modelo de Convenio, en el que se señala lo siguiente:

La utilización de sociedades controladas ha de ser combatida con una legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC–. Un número significativo de países miembros y no miembros ha adoptado recientemente dicha legislación. Aunque la concepción de esta clase de legislación varía considerablemente entre los distintos países, un rasgo común de estas normas -consideradas ahora, en el ámbito internacional, como instrumento legítimo para proteger la base imponible nacional- radica en que permiten que un Estado contratante grave a sus residentes por la renta atribuible a su participación en determinadas entidades extranjeras. A veces se ha argumentado, basándose en cierta interpretación de determinadas disposiciones del Convenio, tales como el apartado 1 del artículo 7 y el 5 del 10, que el citado rasgo común de las legislaciones sobre transparencia fiscal internacional –CFC– va en contra de dichas disposiciones. Por las razones dadas en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 7 y en el 37 de los Comentarios al artículo 10, la mencionada interpretación no es conforme al texto de las disposiciones. Tampoco puede mantenerse esta interpretación cuando se leen estas disposiciones en su contexto. Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– no era contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– que sigue este enfoque no entra en conflicto con las disposiciones del Convenio (OCDE, 2012, p. 73).

Del citado texto podemos concluir que, a criterio de la OCDE, las normas de TFI no contravienen las cláusulas estipuladas en un CDI, toda vez que mediante las mismas el Estado contratante grava a sus propios residentes. En ese sentido, la OCDE concluye que dichas normas internas son un instrumento legítimo que los Estados pueden utilizar para proteger su base imponible y precisa que su aplicación es válida aun cuando no se haga mención expresa sobre las mismas en el CDI.

Sobre el particular, Cruz Padial (1998) hace notar que las normas de TFI delimitan hechos imposables que afectan a residentes, lo que implicaría que no exista colusión con

lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición. Entonces, de asumirse este argumento, significaría eliminar el conflicto, puesto que cada conjunto normativo regula una materia distinta, ya que por un lado los convenios se ciñen a la tributación de los no residentes mientras que las normas de TFI lo hacen a la de los residentes. Agrega el autor que, si bien esta idea es la que se desprende del comentario 23 del artículo 1, considera que no es estricta en su delimitación, ya que entiende que no puede establecerse esa separación de ámbitos de forma tan concisa (pp. 87-88).

Por otro lado, la OCDE también analiza el artículo 7 del Modelo del Convenio, en el que concluye al respecto que la aplicación de las normas de TFI no contradice su alcance. Así, en el párrafo 14 del comentario al citado artículo, la OCDE señala:

El objeto del apartado 1 es limitar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios empresariales de empresas del otro Estado contratante. El apartado no limita el derecho de un Estado contratante a gravar a sus propios residentes en virtud de su legislación nacional relativa a la transparencia fiscal internacional –CFC–, incluso si el impuesto exigido a sus residentes puede calcularse sobre la parte de los beneficios de una empresa residente del otro Estado contratante, atribuible a la participación de dichos residentes en esa empresa. El impuesto así aplicado por un Estado a sus propios residentes no reduce los beneficios de la empresa del otro Estado y, por lo tanto, no podrá decirse que se ha exigido sobre esos beneficios (OCDE, 2012, p. 138).

Queda claro entonces que, a criterio de la OCDE, la aplicación de las norma de TFI no es contraria al texto del apartado 1 del artículo 7 del Modelo del Convenio, pues, a través de dicha norma, el Estado de residencia de los socios grava a sus propios residentes y no a la ECND, lo que no se desdice por el hecho de que el impuesto que le exija a los mismos se determine sobre la base de las rentas de la entidad extranjera.

Dicha posición ha sido compartida por diversos autores en la doctrina internacional: uno de ellos es Cruz Padial (1998), quien nos dice que, si bien el artículo 7 del Modelo del Convenio de la OCDE en concordancia con su artículo 5.7, precisa en qué casos el Estado de la fuente puede gravar los beneficios de actividades empresariales que tienen relación con el territorio sobre el que ejerce su jurisdicción, no limita de ningún

modo las competencias del Estado en las que están establecidos los accionistas para poder gravar a estos últimos por su participación en entidades no residentes (pp. 74-75).

Bajo la misma línea, Sanz Gadea sostiene que el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE tiene como objetivo precisar en qué casos el Estado de la fuente puede gravar los beneficios de actividades empresariales que tienen relación con el territorio en el que ejercen su jurisdicción, pero no se refiere ni limita en absoluto las competencias del Estado en el que residen los accionistas (como se citó en García Novoa, 2014, p. 692).

Resumiendo lo expuesto, la OCDE, al igual que los citados autores, sostienen que la aplicación de las normas de TFI no supone una vulneración al artículo 7 del Modelo de Convenio, dado que bajo la norma antielusiva interna el Estado contratante grava a su propio residente (el socio), facultad que no está vedada por el artículo 7 del Modelo de Convenio, toda vez que bajo esta norma solo se limita la potestad tributaria del Estado de la fuente respecto de los beneficios empresariales obtenidos por un no residente.

3.3.2 Argumento basado el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a dividendos

Los opositores a la aplicación de la normas de TFI en el marco de un CDI también han argumentado su posición en el artículo 10 del Modelo de Convenio, norma que, a su entender, prohíbe que se grave los dividendos no distribuidos. Lo dicho se sustenta en el apartado 5 del artículo 10 del Modelo del Convenio, cuyo texto señala: “cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado” (OCDE, 2012, p. 29).

La OCDE no comparte dicha posición pues, a su criterio, la citada disposición solo prevé una restricción para el Estado de la fuente y está asociada a la renta obtenida por la sociedad. Así, en el párrafo 37 del comentario al artículo 10 del Modelo de Convenio, la OCDE señala lo siguiente:

Podría argumentarse que, cuando el país de residencia del contribuyente utiliza una legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– u otras reglas con similares efectos para gravar los beneficios que no han sido distribuidos, está contraviniendo lo dispuesto en el apartado 5. Sin embargo, es necesario señalar que este último apartado únicamente contempla la imposición en el lugar de la fuente de las rentas y que, en consecuencia, no afecta a la imposición en el lugar de residencia del accionista, en virtud de esta clase de legislación o de estas reglas. Además, el apartado se refiere solamente a la imposición de la sociedad, y no del accionista (OCDE, 2012, p. 202).

Al respecto, García Novoa (2014) manifiesta que, de la lectura del citado comentario, se deduce que no existe una exigencia expresa de que los beneficios se graven por el país de residencia del accionista solo cuando sean distribuidos, resalta, además, que las normas de TFI lo que pretenden es evitar abusos en sede del Estado de residencia del accionista (p. 693).

Por su parte, Cruz Padial (1998) hace notar que los comentarios al artículo 10 del Modelo del Convenio se refieren a la imposición en la fuente; por lo tanto, estas disposiciones no tienen conexión con la imposición en la residencia que prevén las normas de TFI (p. 87).

En línea con lo expuesto, podemos concluir que, bajo esta posición, el artículo 10 del Modelo de Convenio no restringe que el Estado de residencia del socio pueda aplicar las normas de TFI en el marco de un CDI, toda vez que el citado artículo solo limita al Estado de la fuente a gravar sobre dividendos no distribuidos.

3.3.3 Argumento basado en el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE referente a otras rentas

Como hemos explicado en el punto 3.2.3, existen autores que sostienen que las rentas atribuidas bajo las normas de TFI no se tratan ni de beneficios empresariales ni de dividendos, esto último por entender que solo califican como dividendos los beneficios pagados. Por esto, concluyen que, para efectos de dichas rentas, debemos remitirnos al artículo 21 del Modelo del Convenio.

Sobre el particular, la OCDE ha señalado lo siguiente en el párrafo 38 del comentario al artículo 10 del Modelo de Convenio:

Sin embargo, la aplicación de esta clase de legislación o de estas reglas puede dificultar la aplicación del artículo 23. Si las rentas se atribuyeran al contribuyente, cada elemento de renta debería someterse al régimen previsto en las disposiciones correspondientes del Convenio (beneficios empresariales, intereses, regalías). Si este importe se asimila a un dividendo presunto, es evidente que se tratará de rentas que se originan en la sociedad controlada y, por ello, con fuente en el país de dicha sociedad. Aun así no está nada claro si el citado importe sujeto a gravamen debe considerarse como un dividendo en el sentido del artículo 10 o como “otras rentas” en el sentido del artículo 21. Algunas de estas disposiciones o reglas tratan la suma sujeta a gravamen como un dividendo, con el resultado de que una exención prevista en un convenio tributario, por ejemplo el “privilegio de afiliación”, también le será aplicable (verbigracia, en Alemania). Sin embargo, es dudoso que los convenios así lo exijan. Si el país de residencia considera que no es el caso, posiblemente se enfrentará a la acusación de que está impidiendo la aplicación normal del privilegio de afiliación al gravar el dividendo por anticipado (a título de “dividendo presunto”) (OCDE, 2012, p. 202).

Del texto citado, podemos advertir que la OCDE no asume una posición respecto de la norma por aplicar respecto de las rentas sujetas al régimen de TFI. Dicho en otras palabras, sí corresponde remitirse al artículo 10, referente a dividendos o al artículo 21, referente a otras rentas.

Para los autores Falcón y Tella, y Pulido Guerra (2010), las rentas atribuidas bajo las normas de TFI no se tratarían de dividendos pagados al socio, pues este régimen consiste en imputar rentas no distribuidas por la sociedad extranjera. Asimismo, señalan que no resulta aplicable el artículo 21 del Modelo del Convenio de la OCDE referente a “otras rentas” ya que, por ejemplo, los dividendos e intereses percibidos por la sociedad son rentas contempladas en preceptos anteriores del Convenio; por eso, no cabe afirmar que su imputación al socio los convierte en “otras rentas” desde la perspectiva del socio porque, de ser así, se estaría permitiendo que, bajo una ley interna, se pueda crear un duplicado de la renta (una imputación o renta ficticia en cabeza del residente) y gravar dicho duplicado argumentando que se trata de otra renta (p. 248).

Contrario a este argumento, Luciana Yañez (2018), analiza nuestro régimen de TFI y nos dice que, del artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta, se desprende que la norma antielusiva se refiere a “rentas netas pasivas de fuente extranjera”, en consecuencia, resultaría aplicable a dichas rentas el artículo 21 del CDI, el cual regula la categoría de rentas no comprendidas en otros artículos del convenio (p. 22).

Sobre el particular, debemos precisar que, en el CDI Perú-Suiza, no se recoge una disposición similar al artículo 21 del Modelo del Convenio referente a “otras rentas”, es por esa razón que dicho artículo no será objeto de análisis para efectos del presente trabajo de investigación.

3.3.4 Criterios establecidos en las acciones del Plan BEPS

En los últimos años, los Estados han lidiado con un mismo problema: la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. Como consecuencia de ello, la OCDE lanzó el Proyecto BEPS, denominación que corresponde a las iniciales en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*.

Con el fin de restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse de que los beneficios tributen allí donde se desarrollen efectivamente las actividades económicas y se genere valor, en septiembre de 2013, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción conformado por 15 acciones (Acción 3 de la OCDE, 2016, p.3).

Cabe resaltar que, en el contenido de los informes finales de 2015 de la Acción 3, referente a diseñar normas de TFI eficaces y la Acción 6, referente a impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, la OCDE ha hecho notar, una vez más, que mantiene una posición a favor de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un tratado para evitar la doble imposición.

En efecto, en la Acción 3 se hace referencia a los problemas de doble imposición que se pueden suscitar por la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI. A fin de evitar ello, en la Acción 3 recomienda a los Estados tener en cuenta los métodos para eliminar la doble imposición que recoge el CDI. Lo dicho se puede advertir del numeral 7.2.5 del informe final de 2015 de dicha Acción, cuyo texto es como sigue:

136. La forma de eliminar la doble imposición prevista en las normas de TFI debe tener en cuenta las obligaciones contraídas por el país en sus convenios tributarios. El método para eliminar la doble imposición recogido en los convenios bilaterales puede variar considerablemente de la redacción de los artículos 23 A y 23 B del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada (OCDE, 2010). Así pues, los países deberían revisar detenidamente las disposiciones pertinentes de sus convenios a la hora de diseñar sus normas de TFI para así comprobar que no se encuentran obligados a aplicar el método de exención a rentas que desean gravar conforme a estas normas (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 71)

Del citado texto, podemos advertir que en la Acción 3 se reconoce implícitamente que sí son las aplicables las normas de TFI en el marco de un CDI, tan es así que en el citado informe se recomienda que las normas de TFI tengan en cuenta los métodos para evitar la doble imposición señalados en el convenio.

Por otra parte, en la Acción 6 se señala que la aplicación de un CDI no restringe la potestad tributaria que tiene un Estado contratante sobre sus propios residentes, salvo supuestos excepcionales, los cuales recomienda se señalen expresamente en el propio convenio. En línea con ello, en los párrafos 61 a 63 del informe final de 2015 de la Acción 6 se indica lo siguiente:

61. La mayoría de las disposiciones recogidas en los convenios tienen como finalidad restringir la potestad de gravamen de un Estado contratante sobre los residentes del otro Estado contratante. Sin embargo, en algunos casos, se ha dicho que ciertas disposiciones dirigidas al gravamen de no residentes pueden interpretarse en el sentido de limitar la potestad de gravamen de un Estado contratante sobre sus propios residentes. Tanto el párrafo 6.1 del Comentario al artículo 1... como el párrafo 23 de ese mismo Comentario (que cubre la normativa sobre transparencia fiscal internacional, véase también el párrafo 14 del Comentario al artículo 7 en el mismo sentido) han rechazado tales interpretaciones.

62. Se llegó a la conclusión de que el principio recogido en el párrafo 6.1 del Comentario al artículo 1 debería ser de aplicación respecto de la gran mayoría de las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario para así evitar aquellas interpretaciones que traten de eludir la aplicación de las normas anti-abuso internas de un Estado contratante (como mostraba el ejemplo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional -CFC-)...

63. Como consecuencia de dicha decisión, se incorporarán los siguientes cambios al Modelo de Convenio Tributario.

Añadir el siguiente apartado 3 al artículo 1:

3. Este Convenio no afectará al gravamen que un Estado contratante pueda imponer sobre sus residentes, salvo respecto de los beneficios que se concedan en virtud del apartado 3 del artículo 7, del apartado 2 del artículo 9 y de los artículos 19, 20, 23 A [23 B], 24, 25 y 28.

Añadir los párrafos 26.17 a 26.21 al Comentario al artículo 1 (se requerirán otros cambios en el Comentario):

26.17. Pese a que algunas de las disposiciones del Convenio (por ejemplo los artículos 23 A y 23 B) están claramente diseñadas para condicionar cómo puede gravar un Estado contratante a sus residentes, el objetivo de la mayoría de las disposiciones del Convenio es restringir la potestad de un Estado contratante de gravar a los residentes del otro

Estado contratante. Sin embargo, se ha dicho en ocasiones que ciertas disposiciones pueden interpretarse en el sentido de limitar la potestad de gravamen de un Estado contratante sobre sus propios residentes en casos en los cuales esta no era la pretensión de dichas disposiciones (véase por ejemplo el párrafo 23 supra, que trata el caso de la normativa sobre transparencia fiscal internacional –CFC-).

26.18. El apartado 3 confirma el principio general de que el Convenio no restringe la potestad de un Estado contratante de gravar a sus propios residentes, salvo en los casos en que se pretenda que así sea, y enumera las disposiciones respecto de las cuales este principio no aplica (Acción 6 de la OCDE, 2016, pp. 92-93).

Es claro que la Acción 6 recoge una postura a favor de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI ya que, más allá de que ha hecho mención expresa que dichas normas no contravienen lo dispuesto en un CDI, en los citados párrafos ha dejado sentado que, a su criterio como regla general, los convenios no restringen la potestad tributaria del Estado de residencia respecto de sus residentes siendo la excepción a dicha regla determinados supuestos, los cuales indican deben ser señalados expresamente. Bajo esa lógica, en el párrafo 63 se propone la incorporación de un apartado adicional al artículo 1 del Modelo de Convenio a efectos de que recoja dicho criterio.

En concordancia con ello, la versión actualizada del Modelo de Convenio a junio de 2017 recoge los cambios señalados en el párrafo 63 del informe final de 2015 de la Acción 6 y se debe resaltar, además, que, en el párrafo 81 del comentario al artículo 1 del referido Modelo de Convenio la OCDE¹⁴, manifiesta que mantiene una posición a favor

¹⁴ 81. Un número significativo de países han adoptado disposiciones relativas a la transparencia fiscal internacional para combatir los problemas relacionados con el uso de sociedades extranjeras controladas. Aunque el diseño de esta clase de legislación varía considerablemente entre los distintos países, un rasgo común de estas normas –consideradas ahora, en el ámbito internacional, como instrumentos legítimos para proteger la base imponible nacional- es que permiten que un Estado contratante grave a sus residentes por la renta atribuible a su participación en determinadas entidades extranjeras. En ocasiones se argumentó, sobre la base de cierta interpretación de algunas disposiciones del Convenio, como el apartado 1 del artículo 7 y el apartado 5 del artículo 10, que este rasgo común de las normativas sobre transparencia fiscal internacional era contrario a dichas disposiciones. Sin embargo, puesto que esta normativa da lugar a que un Estado grave a sus propios residentes, el apartado 3 del artículo 1 confirma que no contraviene los convenios. Se puede llegar a esta misma conclusión respecto de los convenios que no incluyan una cláusula similar a la del apartado 3 del artículo 1; por las razones explicadas en los párrafos 14 de los Comentarios al artículo 7 y 37 de los Comentarios al

de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI (dicho comentario tiene un texto similar al del párrafo 23 del comentario al artículo 1 del Modelo de Convenio actualizado a julio de 2010).

Por lo expuesto, podemos concluir que las Acciones 3 y 6 del Plan BEPS ratifican la posición de la OCDE respecto de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI y se debe resaltar que la Acción 6 recoge los argumentos señalados por la OCDE en los comentarios al Modelo de Convenio, los cuales hemos explicado en el acápite anterior.

3.3.5 Pronunciamientos jurisprudenciales

a) El caso A Oyj Abp (Finlandia)

En el presente caso, la Corte Suprema Administrativa de Finlandia declaró que el artículo 7.1 del CDI Finlandia-Bélgica no impide que la sociedad matriz finlandesa A Oyj Abp sea gravada con arreglo a las normas de TFI finlandesas sobre la base de los beneficios obtenidos por su filial belga, aunque esta última no tuviera un establecimiento permanente en Finlandia y su gestión efectiva esté ubicada en Bélgica (Kuźniacki, 2017, p. 164).

La decisión de la Corte Suprema se basó, principalmente, en el objetivo y el propósito del CDI, así como en las observaciones expresadas en el Informe de la OCDE de 1987 sobre los convenios de doble tributación y el uso de empresas intermediarias, y en el Comentario al Modelo de la OCDE publicado en 1992. En línea con ello, la autoridad finlandesa declaró que i) los CDI basados en el Convenio de la OCDE, como lo es el CDI Finlandia-Bélgica, no tienen por objeto evitar la doble tributación económica, sino solo la doble tributación jurídica sin que den lugar a esta última las normas de TFI; ii) el objeto y el propósito de los CDI no es solo evitar la doble tributación jurídica, sino

artículo 10, la interpretación según la cual estos artículos pudieran impedir la aplicación de la normativa sobre transparencia fiscal internacional no es conforme con el texto del apartado 1 del artículo 7 y el apartado 5 del artículo 10. Tampoco se sostiene cuando se leen estas disposiciones en su contexto. Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la normativa sobre transparencia fiscal internacional no es contraria al Convenio, tal precisión es innecesaria. Se admite que la normativa sobre transparencia fiscal internacional así configurada no contraviene las disposiciones del Convenio (OCDE, 2019, p. 80).

también evitar la evasión fiscal internacional; iii) los CDI no impiden la aplicación de las normas internas antielusivas, que incluyen las normas de TFI; y iv) la gran mayoría de los Estados de la OCDE consideran que las normas de TFI son compatibles con los CDI (Kuźniacki, 2017, p. 165).

b) El caso Gyo-Hi (Japón)

El caso bajo análisis está asociado a la empresa japonesa Gyo-Hi, quien tenía el 90% de las acciones de su subsidiaria establecida en Singapur, la cual, a su vez, tenía acciones de otra compañía, las cuales finalmente enajenó. La ganancia de capital generada, producto de dicha enajenación, no fue gravada en Singapur; sin embargo, Japón consideró a la subsidiaria como una ECND y procedió a aplicar sus normas de TFI respecto de Gyo-Hi (Brajdić, 2019, p.37).

La empresa japonesa decidió llevar su caso a juicio, dado que, a su criterio, la aplicación de las normas de TFI japoneses transgredía el artículo 7 del CDI Japón-Singapur. La controversia fue resuelta por la Corte Suprema de Japón, la cual rechazó los argumentos planteados por el contribuyente señalando que el acápite 1 del artículo 7 del CDI Japón-Singapur solo limita la potestad tributaria de Japón respecto de las rentas de una empresa de Singapur; sin embargo, bajo las normas de TFI a quien se grava es a una empresa japonesa (Gyo-Hi). Asimismo, la Corte Suprema señaló que, si bien el Comentario de la OCDE es un medio de interpretación complementario de su texto, es claro que el párrafo 1 del artículo 7 no limita el derecho de un Estado contratante a gravar a sus propios residentes y resalta que dicha interpretación es ampliamente aceptada en muchos países (Okamoto, 2013, p. 441-2).

c) El caso Cemex Net (México)

En este caso, la controversia trataba sobre el CDI Irlanda-México y la aplicación de las normas de TFI mexicanas en el marco de dicho convenio. La Corte Suprema de México analizó el caso y concluyó que, si bien los tratados fiscales prevalecen sobre las leyes nacionales, ello no impedía que se aplicara las normas de TFI dado que, bajo estas normas, no se grava a la subsidiaria no residente (ECND), sino a un residente mexicano (Cemex Net). Asimismo, señaló que, lejos de ser incompatibles, las disposiciones del

tratado y las normas internas eran complementarias dado que la situación del contribuyente determina la aplicación del tratado, y los impuestos y deducciones correspondientes (Parada, 2012, p. 971).

d) El caso Eagle II (Brasil)

El presente caso está asociado a la empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S.A., ubicada en Brasil, quien era propietaria de la subsidiaria Jalua, ubicada en las Islas Canarias de España, la cual, a su vez, era accionista de una empresa en Uruguay (Monthiers) y Argentina (CCBA) (Parada, 2012, p. 970).

En aplicación de las normas de TFI, las autoridades tributarias brasileñas consideraron la distribución presunta de los beneficios de Jalua a Eagle. Cabe precisar que dichos beneficios estaban asociados a la participación de Jalua en Monthiers y CCBA; sin embargo, ninguna de estas empresas habían distribuido sus beneficios a Jalua y ninguna de ellas reconocía tales resultados en sus libros (Parada, 2012, p. 971).

El caso fue llevado a litigio y tuvo un resultado desfavorable para Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. El Tribunal Administrativo de Apelaciones de Brasil decidió que el artículo 7 del CDI Brasil-España solo incluye los beneficios de Jalua (es decir, los beneficios generados por las actividades empresariales realizadas por Jalua) y no los beneficios de las empresas controladas por Jalua ubicadas en otras jurisdicciones (Monthiers y CCBA), respecto de las cuales Jalua tenía derecho a recibir dividendos (Parada, 2012, p. 971).

En ese sentido, la autoridad brasileña concluyó que, en el caso analizado, no se había vulnerado el artículo 7 del Convenio y que, en consecuencia, Brasil podría seguir gravando los beneficios de las empresas controladas indirectamente por Jalua (Parada, 2012, p. 971).

Síntesis

De lo expuesto podemos concluir que aún sigue abierta la discusión acerca de si corresponde o no aplicar las normas de TFI cuando existe un CDI con el Estado de residencia de la ECND.

En efecto, conforme hemos explicado líneas arriba, existe a nivel internacional argumentos a favor y en contra de la aplicación de la norma antielusiva interna en el marco de un tratado para evitar la doble imposición. Justamente, es en base con dichos argumentos que en el siguiente y último capítulo procederemos a explicar nuestra posición respecto de la aplicación del régimen de TFI peruano en el marco del CDI Perú-Suiza.



CAPÍTULO IV: NUESTRA POSICIÓN ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL PERUANO EN EL MARCO DEL CDI SUSCRITO ENTRE PERÚ Y SUIZA

4.1 Nuestra opinión respecto de la aplicación del régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza

La aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI ha sido y sigue siendo un tema de discusión a nivel internacional, a criterio de algunos, la aplicación de dichas normas supone una transgresión al convenio, quienes abogan por esta postura se remiten al artículo 7 y 10 del CDI. Por otro lado, hay quienes refutan dichos argumentos sosteniendo que la aplicación de tales normas antielusivas no contraviene lo dispuesto en el convenio.

A nuestro criterio ambas posturas tienen argumentos con sólidos fundamentos, por esa razón hemos considerado oportuno hacer un análisis de las disposiciones contempladas en el CDI Perú-Suiza a efectos de establecer si la aplicación de las normas de TFI peruanas transgrede lo dispuesto en el CDI; de no ser así, podríamos concluir que es válida la aplicación de la norma antielusiva peruana en el marco de dicho convenio.

Es importante hacer notar que, para efectos de establecer si procede aplicar las normas de TFI en el marco de un CDI, no es necesario que exista una disposición en el convenio que expresamente faculte su aplicación; por el contrario, lo que debemos determinar es si existe una disposición en el CDI que de manera explícita impida su aplicación, supuesto que, de existir, determinaría la inaplicabilidad de las normas de TFI (Cruz Padial, 1998, p.88).

Debemos tener en cuenta, además, que las normas de TFI peruanas tienen como propósito hacer frente al diferimiento de rentas que realizan los residentes por medio de la interposición de entidades extranjeras. En ese sentido, el alcance de la norma antielusiva es gravar a los residentes, ámbito que difiere del objetivo de un CDI porque, a través del convenio, lo que se busca es limitar la potestad tributaria del Estado de la

fuente, no del Estado de residencia, salvo en los supuestos específicos que prevea expresamente el CDI.

En palabras de Soler Roch (2014), las potestades tributarias de los Estados contratantes de un CDI permanecen intactas, toda vez que las normas de TFI afectan el ejercicio de la potestad tributaria sobre los socios o partícipes de una entidad por parte del Estado de residencia de estos últimos (p. 107).

Bajo ese entendimiento, las normas de TFI no podrían transgredir el alcance de un CDI, salvo que exista una disposición expresa en el convenio que limite la potestad tributaria del Estado de residencia de gravar a sus residentes.

Teniendo en cuenta esa premisa, a continuación analizaremos los artículos del CDI Perú-Suiza relacionados al tema en discusión.

De conformidad con el apartado 1 del Artículo 7 del CDI Perú-Suiza, los beneficios de una empresa suiza solamente pueden someterse a imposición en dicho país, a no ser que la empresa realice su actividad en Perú por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa suiza realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en Perú.

Uno de los argumentos en contra de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI es que mediante la atribución de rentas a los accionistas, a quien realmente se está gravando es a la entidad no domiciliada, en el caso concreto materia de análisis, a la empresa suiza, lo cual transgrediría el citado artículo.

No compartimos dicha posición, dado que de la lectura del citado artículo advertimos que su alcance es limitar la potestad tributaria del Estado de la fuente respecto de los beneficios empresariales obtenidos por la entidad residente del otro Estado (Suiza). Sin embargo, el artículo en mención no limita la potestad tributaria que tiene nuestro país para gravar a sus residentes (accionistas de la ECND suiza).

Es importante aclarar que la aplicación del régimen de TFI tampoco supone que se esté reconociendo a la ECND Suiza como un establecimiento permanente en el Perú. Nótese que, si fuera cierta esa premisa, el Estado peruano gravaría todos los beneficios empresariales obtenidos por la sociedad extranjera, hecho que no ocurre bajo el régimen de TFI, el cual únicamente está dirigido a la atribución de rentas pasivas que obtiene la

ECND. Ello es así, pues, como bien señala García Novoa (2014), la finalidad de la transparencia fiscal internacional no es otra que incidir sobre actividades que no son empresariales, sino que son de obtención de rentas puras de capital (p. 692).

Sobre este punto, debemos señalar que en el párrafo 27.9 del comentario al artículo 1 del Modelo del Convenio se ha señalado como observación: “en relación al párrafo 23 Suiza considera que la legislación sobre transparencia fiscal internacional-CFC-puede, dependiendo del concepto en cuestión, ser contraria al espíritu del artículo 7” (OCDE, 2012, p. 76). En nuestra opinión, en dicho comentario, Suiza no concluye de plano que no puede ser aplicable una norma de TFI en el marco de un CDI, sino que lo ha condicionado a la regulación de la norma antielusiva; no obstante, aun en el supuesto que Suiza hubiese expresamente señalado su rechazo total a la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI, dicho comentario no es vinculante para efectos de la aplicación del CDI Perú-Suiza, ya que los comentarios de la OCDE, si bien sirven como guía para la interpretación de las cláusulas del Modelo de Convenio, siempre debemos remitirnos al texto del CDI para su análisis e interpretación. Además, debemos tener en cuenta que, a diferencia de Suiza, Perú no es un país miembro de la OCDE, por lo que no le es vinculante lo señalado en los comentarios al Modelo de Convenio.

Bajo ese orden de ideas, dado que el régimen de TFI no se sustenta en un gravamen a la sociedad que obtiene las rentas (ECND), sino en una atribución de rentas pasivas a los residentes que sean titulares de dichas sociedades, es claro que su aplicación no vulnera lo dispuesto en el artículo 5 y 7 del CDI Perú-Suiza.

Ahora bien, otro argumento importante en contra de la aplicación de las normas antielusivas está asociado al artículo del convenio referente a dividendos. En relación con el artículo 10 del CDI Perú-Suiza, debemos tener en cuenta que el quinto apartado de dicho artículo señala que, cuando una sociedad residente de un Estado contratante (Perú) obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante (Suiza), ese otro Estado (Suiza) no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad (Perú), salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado (Suiza) o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado (Suiza) ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad (Perú) a un impuesto sobre

las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado (Suiza).

De la lectura del citado apartado, podemos advertir que el CDI Perú-Suiza le prohíbe al país de la fuente gravar los dividendos que no hubiesen sido distribuidos por la sociedad. Por lo tanto, el apartado 5 del artículo 10 del convenio no limita la potestad tributaria del Estado contratante para gravar las rentas de sus propios residentes, aun cuando dichas rentas no hubiesen sido realmente distribuidas. Posición que es compartida por la OCDE, conforme al párrafo 37 del comentario al artículo 10 del Modelo de Convenio, donde dice: “este último apartado únicamente contempla la imposición en el lugar de la fuente de las rentas y que, en consecuencia, no afecta a la imposición en el lugar de residencia del accionista, en virtud de esta clase de legislación o de estas reglas. Además, el apartado se refiere solamente a la imposición de la sociedad, y no del accionista” (OCDE, 2012, p. 202).

Por ello, podemos concluir que el artículo 10 del CDI Perú-Suiza no limita la potestad tributaria que tiene Perú de gravar a sus residentes por los dividendos que no hubiesen sido distribuidos; en consecuencia, la aplicación del régimen de TFI no contraviene lo dispuesto en el CDI respecto de dividendos.

Sin perjuicio de lo expuesto, en este punto consideramos oportuno preguntarnos si la renta gravada bajo el régimen de TFI se trata de un dividendo. Para nosotros la respuesta es no. Las razones en las que nos sustentamos son las siguientes:

- En el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵ se dice que bajo el régimen de TFI se efectúa una atribución de rentas al socio residente.
- En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, se señala: “el régimen de transparencia fiscal significa desconocer la personería de la entidad en el exterior, e imputar las rentas generadas por dicha entidad a su(s) propietario(s) domiciliado en el país” (p. 57).

¹⁵ Artículo 113.- Atribución de rentas. Las rentas netas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas, serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) en los resultados de dicha entidad.

- El inciso c) del numeral 2 del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁶ prevé que, tratándose de renta neta atribuible a personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales domiciliadas en el país, la renta neta pasiva atribuible proveniente de la enajenación de bienes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 51 de la ley¹⁷ deberá sumarse con la renta neta de la segunda categoría producida por la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de la ley. De dicha disposición, se puede advertir que se reconoce implícitamente que las rentas que cumplan con dichas condiciones serán tratadas como ganancias de capital de renta de fuente extranjera, lo que claramente desvirtúa la tesis de que las rentas gravadas bajo el régimen de TFI corresponden a dividendos.
- En la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N.º 275-2013-EF, que incorporó el inciso c) del numeral 2 del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se señala: “El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional tiene por objeto proteger el gravamen de fuente mundial; en ese sentido, los contribuyentes domiciliados en el país deben tributar por las rentas netas pasivas que les sean atribuibles, de la misma manera como tributarían por estas de haberlas generado de manera directa” (p. 17).

¹⁶ Inciso c) del numeral 2 del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.- Tratándose de renta neta atribuible a personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, que incluya renta proveniente de la enajenación de bienes de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 51 de la Ley, la atribución se realizará de la siguiente manera: i. Se dividirá el importe del ingreso por rentas pasivas provenientes de la enajenación de bienes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 51 de la Ley, entre el total de ingresos correspondientes a las rentas pasivas. El resultado se multiplicará por cien; ii. La renta neta pasiva atribuible se multiplicará por el porcentaje determinado conforme al acápite anterior. El resultado constituirá la renta neta pasiva atribuible que deberá sumarse con la renta neta de la segunda categoría producida por la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de la Ley; iii. La diferencia entre la renta neta pasiva atribuible y el resultado antes señalado, se sumará a la renta neta del trabajo.

¹⁷ Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta.- Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, que obtengan renta de fuente extranjera proveniente de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2º de esta Ley, que se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y siempre que su enajenación se realice a través de un mecanismo centralizado de negociación del país o, que estando registrados en el exterior, su enajenación se efectúe en mecanismos de negociación extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades o de la enajenación de derechos sobre aquellos, sumarán y compensarán entre sí dichas rentas y si resultara una renta neta, esta se sumará a la renta neta de la segunda categoría producida por la enajenación de los referidos bienes.

De lo dicho, podemos concluir que el legislador, cuando incorporó en nuestra legislación las normas de TFI, lo hizo partiendo de la idea de una mera atribución de rentas, las que considera a todas estas rentas bajo el concepto de rentas de fuente extranjera.

Ahora bien, dado que las rentas sujetas al régimen de TFI no son dividendos, dichas rentas no se sujetarían a lo dispuesto en el artículo 10 del CDI. Bajo esa premisa, y teniendo en cuenta que el CDI Perú-Suiza no ha recogido dentro de sus disposiciones el artículo 21 del Modelo de la OCDE referente a “otras rentas”, corresponde remitirse a la primera disposición del Protocolo del CDI Perú-Suiza, cuyo texto es el siguiente: “Se entiende que cualquier renta no regulada por el Convenio, no está comprendida en el Convenio. Por lo tanto, la tributación de esa renta se regula exclusivamente por las leyes internas de cada Estado Contratante”.

En virtud de dicha disposición, es válido afirmar que, acorde con el CDI Perú-Suiza, Perú está facultado para aplicar sus normas internas respecto de las rentas no incluidas en el convenio, supuesto que se cumple respecto de las rentas sujetas al régimen de TFI, cuya naturaleza, a nuestro entender, difiere propiamente de la de un dividendo. Sin perjuicio de ello, aun cuando no se compartiera nuestra posición, se llegaría a la misma conclusión pues de la lectura del CDI Perú-Suiza advertimos que no contiene ninguna disposición que limite la potestad tributaria del Estado peruano para gravar a sus propios residentes.

De lo expuesto podemos concluir que las normas de TFI peruanas no contradicen lo dispuesto en el CDI Perú-Suiza, por esa razón, en nuestra opinión, es válida su aplicación en el marco de dicho convenio.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que la aplicación de las normas de TFI puede dar lugar a que se genere una doble imposición, hemos considerado oportuno analizar dicho aspecto en el siguiente acápite. El referido análisis resulta relevante dado que, como bien sabemos, los CDI tienen como propósito evitar la doble imposición sin exceptuarse de ello el convenio materia de estudio.

4.2 El problema de la doble imposición que surge a raíz de las normas internas que regulan el crédito tributario por el impuesto pagado en el exterior en el marco del régimen de TFI

En el mundo globalizado en el que vivimos, no es novedad alguna que las transacciones internacionales se hayan incrementado y, con ello, los Estados hayan optado por ampliar los criterios de vinculación con su jurisdicción. Justamente, esto último es lo que ha desencadenado el problema de la doble imposición.

Así, en respuesta a dicho problema, los Estados se han visto obligados a suscribir entre sí Convenios para Evitar la Doble Imposición a través de los cuales acuerdan limitar sus potestades tributarias bajo los parámetros de una tributación exclusiva o compartida.

Debemos resaltar que las cláusulas de distribución de potestad tributaria no garantizan por sí mismas que se elimine o mitigue la doble imposición, por esta razón los CDI cuentan con una cláusula específica en la que se establecen los métodos que cada Estado contratante utilizará para contrarrestar dicho problema.

Bajo esa premisa, ahora que hemos fijado nuestra posición a favor de la aplicación del régimen de TFI peruano en el marco del CDI suscrito entre Perú y Suiza, consideramos necesario analizar si, en concordancia con su artículo 22, nuestras normas internas garantizan que las rentas gravadas bajo el régimen de TFI no estarán sujetas a doble imposición.

Por un tema de orden, comenzaremos por señalar el alcance del artículo 22 del CDI Perú-Suiza, en cuyo contenido se establece los métodos por utilizar por el Estado peruano para luego, sobre la base de ello, analizar si nuestras normas internas se ajustan a lo pactado en el convenio.

4.2.1 El método para evitar la doble imposición según el artículo 22 del CDI Perú-Suiza

El artículo 22 del CDI Perú-Suiza prevé que Perú se ha obligado a evitar la doble imposición de la siguiente manera:

Artículo 22. Eliminación de la doble imposición

1. En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) Los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto a la renta peruano, como crédito, el impuesto suizo pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación suiza y las disposiciones de este Convenio.

Ese crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Suiza.

b) Cuando una sociedad residente de Suiza pague un dividendo a una sociedad residente en Perú que controla directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del capital y del poder de voto de la sociedad mencionada en primer lugar, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Suiza por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales se paga el dividendo, pero solo en la medida en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo;

c) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente del Perú estén exentas de imposición en Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

Del texto citado, podemos advertir que bajo el CDI Perú-Suiza nuestro país se ha obligado a utilizar el método del crédito para evitar que su residente sea sometido a doble imposición como consecuencia del impuesto pagado en Suiza.

Debemos tener en cuenta que, como bien señala Calderón Carrero, los métodos para evitar la doble imposición están concebidos no tanto para suprimir o evitar su surgimiento como para reparar sus perjudiciales consecuencias. En efecto, (...) tanto el método de exención como el de imputación no erradican en origen la yuxtaposición de soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible, sino que están concebidos para aplicarse en la mayoría de las ocasiones, una vez que esta se ha producido corrigiendo sus efectos sobre el contribuyente que la soporta (como se citó en Zuzunaga del Pino, 2008, p. 299). Visto de esta forma, el cumplimiento de las obligaciones contraídas en el

artículo 22 del CDI Perú-Suiza es fundamental para efectos de salvaguardar que se cumpla el propósito del convenio: evitar la doble imposición.

En línea con ello, a efectos de determinar si nuestra legislación se ajusta a lo dispuesto en el artículo 22 del CDI Perú-Suiza, en el siguiente acápite analizaremos las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, normas en cuyo contenido se regula el uso del crédito tributario por el impuesto pagado en el exterior.

4.2.2 La aplicación del crédito por el impuesto pagado en el exterior en el marco del régimen de TFI

En el presente acápite, analizaremos las disposiciones que regulan el crédito directo e indirecto asociado a las rentas objeto de tributación bajo el régimen de TFI. Para un mejor entendimiento, hemos dividido en dos subtemas el referido análisis, ello tomando en cuenta que la renta sujeta al régimen de TFI puede ser gravada en Suiza en dos momentos distintos: el primero de ellos en cabeza de la propia ECND y el segundo en cabeza del socio residente al hacerse efectiva la distribución de dividendos. Veamos:

4.2.2.1 Respecto al crédito por el impuesto pagado en el exterior por la ECND

a) Para efectos del reconocimiento del crédito indirecto asociado al impuesto pagado en el exterior por la ECND, ¿aplica el inciso e) o el inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta?

En relación con el crédito por impuesto pagado en el exterior por parte de la ECND, el artículo 116 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé lo siguiente:

Artículo 116.- Crédito por impuesto pagado en el exterior

Los contribuyentes domiciliados en el país, a quienes se les atribuya las rentas netas pasivas de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo previsto en este capítulo, deducirán del Impuesto en el país que grave dichas rentas, el impuesto pagado en el exterior por la referida entidad que grave dichas rentas, sin exceder los límites previstos en el inciso e) del artículo 88 de esta ley.

Como podemos apreciar, el artículo 116 de la ley del Impuesto a la Renta prevé expresamente que se reconozca como crédito el impuesto pagado en el exterior por la ECND respecto de la renta sujeta a tributación bajo el régimen de TFI. Consideramos correcto que el legislador haya regulado el reconocimiento de dicho crédito, pues de otra manera se estaría generando una doble imposición; sin embargo, advertimos que el citado artículo hace remisión al inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de fijar los límites de dicho crédito ¿cuál es problema con ello? Veamos el texto del inciso e) del artículo en mención:

e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Lo previsto en este inciso no se aplica a los impuestos abonados por la distribución de dividendos o utilidades cuando a estos resulte aplicable lo dispuesto por el inciso f).

El último párrafo del inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que dicho inciso no aplica a los impuestos abonados por la distribución de dividendos cuando a estos resulte aplicable lo dispuesto en el inciso f). Debemos resaltar que el inciso f) al que alude la norma fue incorporado mediante Decreto Legislativo N.º 1424, publicado el 13 septiembre 2018, y vigente desde el 1 de enero de 2019. Del texto del numeral 2 del primer párrafo del inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, podemos advertir que, bajo su alcance, se reconoce a favor de las personas jurídicas el crédito por el impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel. Veamos a continuación el texto de dicho inciso:

f) *Las personas jurídicas* [cursivas añadidas] señaladas en el artículo 14 de la Ley, salvo las referidas en los incisos f), h) y k) de dicho artículo, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley correspondientes a dividendos o utilidades distribuidas por sociedades no domiciliadas, deducen:

1. El impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior por los dividendos o utilidades distribuidas; y,

2. El impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel.

Para los efectos de este inciso, entiéndase por sociedad no domiciliada de primer nivel a la sociedad no domiciliada en el país que distribuye dividendos o utilidades a la persona jurídica domiciliada en el país. Asimismo, entiéndase por impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel al impuesto a la renta pagado por esta en el exterior, por la realización de un negocio o empresa, en la parte proporcional que corresponde a los dividendos o utilidades distribuidas a la persona jurídica domiciliada en el país.

Para efecto de lo previsto en el párrafo anterior, se debe considerar lo siguiente:

1. *La persona jurídica domiciliada en el país debe tener una participación directa de al menos diez por ciento (10%) del total de las acciones con derecho a voto de la sociedad no domiciliada de primer nivel [cursivas añadidas], durante al menos doce (12) meses anteriores a la fecha en que esta le distribuye los dividendos o utilidades.*

2. La persona jurídica domiciliada debe adicionar a su renta neta el impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel, para determinar el impuesto a la renta del ejercicio.

3. El importe de la deducción es el monto que resulte menor de comparar:

i. El impuesto a la renta efectivamente pagado en el exterior, conformado por la suma del monto del impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel más el importe del impuesto pagado o retenido en el exterior por los dividendos o utilidades distribuidas; y,

ii. El impuesto que hubiese correspondido pagar en el país por la renta total del exterior, que es el resultado de aplicar la tasa media del contribuyente a la suma del importe de los dividendos o utilidades distribuidas (sin disminuir la retención o pago del impuesto en el exterior por su distribución) más el impuesto a la renta pagado por la sociedad no domiciliada de primer nivel. Para ello, la tasa media se calcula de la siguiente forma...

Para la deducción determinada conforme lo dispuesto en el primer o tercer párrafos se tiene en cuenta, adicionalmente, lo siguiente:

1. *La deducción se efectúa en el ejercicio en el que se imputa la renta de fuente extranjera correspondiente a los dividendos o utilidades distribuidas a la persona jurídica domiciliada; debiendo incluirse en la determinación del monto a deducir únicamente los impuestos pagados o retenidos en el exterior dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual de dicho ejercicio. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no puede compensarse en otros ejercicios ni da derecho a devolución alguna* [cursivas añadidas].

2. *No se considera el impuesto a renta pagado en el exterior, por sociedades residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o respecto de rentas, ingresos o ganancias se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferencial* [cursivas añadidas]...

Del texto citado, podemos advertir que con la incorporación del Decreto Legislativo N.º 1424 se ha regulado, en nuestra legislación, la figura del crédito indirecto, la cual justamente aplicaría respecto de los impuestos pagados en el exterior por la ECND. Cabría preguntarnos, entonces, si tras la incorporación del inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos del reconocimiento del crédito por impuesto pagado en el exterior por la ECND nos tenemos que remitir al inciso e) del artículo 88 de la citada ley, tal como señala expresamente su artículo 116, o es que debemos entender que nos debemos remitir al inciso f) del artículo 88, pues el texto vigente del propio inciso e) señala que el mismo no resulta aplicable cuando se está ante el supuesto que regula el inciso f) – lo que aplicaría para el crédito indirecto en análisis.

Debemos advertir que surgen nuevas interrogantes, en caso asumamos que estemos ante una falta de concordancia normativa, y que, por ende, correspondería aplicar el inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta. Veamos:

- De acuerdo con su primer párrafo, advertimos que su alcance está limitado a personas jurídicas; sin embargo, el régimen de TFI peruano aplica tanto a personas naturales como personas jurídicas. Nos preguntamos entonces, ¿cuál sería el tratamiento para efectos del reconocimiento del crédito indirecto cuando se trata de un socio que es persona natural?
- De la lectura de su segundo párrafo, se advierte que se condiciona la aplicación del crédito indirecto a que la persona jurídica domiciliada en el país tenga una participación directa de al menos diez por ciento (10%) del total de las acciones con derecho a voto de la sociedad no domiciliada de primer nivel, durante al menos doce (12) meses anteriores a la fecha en que esta le distribuye los dividendos o utilidades. Ahora bien, conforme con el segundo párrafo del artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta, el régimen de TFI aplica, entre otras condiciones, cuando el socio residente ejerce control sobre la ECND y se entiende que ello ocurre cuando tenga una participación directa o indirecta en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en esta. Como podemos advertir, bajo la aplicación de las normas de TFI el socio no necesariamente va a cumplir con el requisito de tener una participación directa igual o mayor al 10% del total de acciones con derecho de voto. Nos preguntamos si de ocurrir ello ¿se desconocería el crédito al socio residente?
- En el numeral 1 del último párrafo del inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta se dispone: “la deducción se efectúa en el ejercicio en el que se imputa la renta de fuente extranjera correspondiente a los dividendos o utilidades distribuidas a la persona jurídica domiciliada; debiendo incluirse en la determinación del monto a deducir únicamente los impuestos pagados o retenidos en el exterior dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual de dicho ejercicio. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no puede compensarse en otros ejercicios ni da derecho a devolución alguna”. Del texto citado,

podemos observar, mediante dicha disposición, que se fija un límite temporal para el uso del crédito indirecto y se condiciona la deducción del crédito al del ejercicio en el que se imputa la renta de fuente extranjera correspondiente a los dividendos o utilidades distribuidas a la persona jurídica domiciliada. Como habíamos explicado líneas arriba, las rentas atribuidas bajo el régimen de TFI no son dividendos, y por la propia naturaleza de la norma antielusiva no habrá una distribución de los beneficios de la ECND cuando se atribuya la renta bajo el régimen de TFI. Teniendo en cuenta ello, ¿podría el socio deducir el crédito indirecto al momento que se atribuya las rentas bajo el régimen de TFI?, ¿en qué momento sería deducible dicho crédito?, ¿podría deducirse cuando la ECND haga efectiva la distribución de beneficios?

- Por otra parte, el numeral 2 del último párrafo del inciso f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no se considera el impuesto a renta pagado en el exterior por sociedades residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o respecto de rentas, ingresos o ganancias se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferencial. Ahora bien, si nos remitimos al artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁸, advertimos que

¹⁸ Artículo 86.- Definición de país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición y de régimen fiscal preferencial

Para efectos de calificar a los países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición y a los regímenes fiscales preferenciales se tienen en cuenta las siguientes disposiciones:

- 1) Son países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición los señalados en el Anexo 1 del presente reglamento. Mediante Decreto Supremo se puede incluir en el Anexo 1 a otros países o territorios, siempre que cumplan con alguno de los siguientes criterios: a) Que no tengan vigente con el Perú un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo estos, no cumplan con el intercambio de información con el Perú o que dicho intercambio sea limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas. b) Ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo. c) Que su tasa aplicable del impuesto a la renta empresarial, de conformidad con el artículo 87, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior al sesenta por ciento (60%) de la que correspondería en el Perú sobre rentas de naturaleza empresarial, de conformidad con el régimen general.

Mediante Decreto Supremo se puede excluir a los países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición que cumplan alguno de los siguientes criterios: a) Que sean miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE. b) Que tengan vigente con el Perú un Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información. c) Que cumplan con el intercambio de información con el Perú y que este no se encuentre limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas.

Los miembros de la OCDE o aquellos países o territorios con los que el Perú tenga vigente un Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información que no

- Se consideran países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición a los señalados en el Anexo 1 del reglamento. La norma prevé que mediante Decreto Supremo se podrán incluir otros países, siempre que cumpla con alguno de los criterios señalados en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 86 del reglamento. Cabe resaltar que se ha considerado como criterio, entre otros, los siguientes supuestos: (i) cuando el país que tengan un CDI con el Perú, pero no cumpla con el intercambio de información o este sea limitado; (ii) cuando el país tenga una tasa aplicable al impuesto a la renta empresarial que sea inferior al 60% de la que correspondería en Perú por dichas rentas (tasa inferior al 17.7%).
- Se consideran regímenes fiscales preferenciales a aquellos que cumplan con al menos dos de los criterios señalados en el numeral 2 del artículo 86 del reglamento. La norma ha previsto, entre otros criterios, el criterio consignado en el literal (i) del punto anterior; y (ii) cuando el país tenga una tasa aplicable del impuesto a la renta sobre las rentas, ingresos o ganancias sujetas al régimen fiscal inferior al 60% de la que

cumplan con el intercambio de información en los términos del inciso c) del párrafo anterior, pueden ser incluidos en el Anexo 1.

- 2) Son regímenes fiscales preferenciales aquellos regímenes que cumplan al menos dos de los siguientes criterios: a) Que el país o territorio del régimen fiscal no tenga vigente un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo estos, no cumplan con el intercambio de información con el Perú o que dicho intercambio sea limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas, respecto de dicho régimen fiscal. b) Ausencia en el país o territorio del régimen fiscal de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, respecto de dicho régimen. c) Que la tasa aplicable del impuesto a la renta sobre las rentas, ingresos o ganancias sujetas al régimen fiscal, de conformidad con el artículo 87, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior al sesenta por ciento (60%) de la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza a sujetos domiciliados. d) Que el régimen fiscal excluya, explícita o implícitamente, a los residentes del país o territorio de dicho régimen, o que los sujetos beneficiados con dicho régimen se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico. e) Que hayan sido calificados por la OCDE como regímenes perniciosos o potencialmente perniciosos por cumplir con el acápite (iii) del cuarto párrafo del inciso m) del artículo 44 de la Ley, aun cuando el país o territorio del régimen se encuentre en proceso de eliminarlos o modificarlos.
- 3) Las inclusiones o exclusiones de la lista del Anexo 1 que se realicen en el curso de un ejercicio gravable producen efectos a partir del ejercicio siguiente.
- 4) La SUNAT debe remitir anualmente al Ministerio de Economía y Finanzas la lista de países o territorios que hayan cumplido e incumplido con el intercambio de información, o lo hayan cumplido de forma limitada, así como los casos en los que haya detectado los supuestos señalados en el inciso b) de numeral 1 del primer párrafo. Esta información debe ser remitida durante el primer trimestre del ejercicio siguiente al que se han cumplido los supuestos señalados en este numeral. Dicha información puede ser publicada, de manera referencial, en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas o de la SUNAT para conocimiento de los contribuyentes.

correspondería en Perú por rentas de la misma naturaleza a sujetos domiciliados.

Sobre la base de los supuestos antes explicados, podría darse el caso de que Suiza sea considerada como un país no cooperante o de baja o nula imposición, o incluso un régimen fiscal preferencial. Debemos tener en cuenta que uno de los criterios que recoge el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es que el país tenga una tasa impositiva inferior a la del 60% que correspondería aplicar en Perú, supuesto que es factible de cumplirse respecto de Suiza dado que, por ejemplo, su tasa impositiva empresarial oscila entre el 11.9% y 21.6%. Nótese, además, que la norma no excluye de la aplicación de los criterios a los países que tienen un CDI con nuestro país (incluso ha dispuesto expresamente su aplicación al momento de regular el criterio asociado al intercambio de información).

Claramente estamos ante un *treaty override* que, de aplicarse respecto de Suiza, podría conllevar, entre otras consecuencias, a que se desconozca el crédito indirecto al socio residente.

Como vemos, si bien por un lado es indubitable que en virtud del artículo 116 de la Ley del Impuesto a la Renta se reconoce el crédito por el impuesto pagado en el exterior por la ECND, no queda clara la forma cómo se ha determinado dicho crédito, si conforme con lo dispuesto en el inciso e) o f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta; y de ser aplicable este último supuesto, faltaría esclarecer su alcance respecto del crédito indirecto materia de análisis.

b) El impuesto pagado en el exterior por la ECND por las rentas pasivas previstas en el numeral 9 del artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta

Como explicamos en el primer capítulo, el artículo 114 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé los supuestos que califican como renta pasiva, disposición que en su numeral 9) contempló a las rentas que las ECND obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país siempre que: (a) estos y aquellas sean partes vinculadas; (b) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su Impuesto en el país; y (c) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana, o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de esta ley, o que

sean íntegramente de fuente peruana estando sujetas a una tasa del Impuesto menor al treinta por ciento (30%).

Ahora bien, en relación con dichas rentas, el numeral 2) del artículo 64-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 64-C.- Crédito por impuesto pagado en el exterior

2. No será deducible del Impuesto en el país que grave las rentas pasivas atribuidas, el impuesto pagado en el exterior en los siguientes casos:

a) Tratándose de las rentas pasivas a que se refiere el numeral 9 del artículo 114 de la Ley, no es deducible el impuesto pagado en el exterior por la entidad controlada no domiciliada si dichas rentas son consideradas de fuente peruana.

Podemos advertir que, mediante el citado artículo, el legislador desconoce el crédito indirecto cuando las rentas atribuidas correspondan a rentas derivadas de transacciones realizadas entre una ECND y sus vinculadas domiciliadas, siempre que dichas rentas sean gasto deducible para estas últimas y no estén gravadas en el Perú o lo está a una tasa menor al 30%.

Es evidente que, de aplicarse dicha disposición, las consecuencias serían altamente perjudiciales porque se generaría sin duda una doble imposición. Lo dicho se puede evidenciar en el siguiente ejemplo: Una ECND suiza y su vinculada en Perú suscriben un contrato de licencia en virtud del cual esta última le retribuye el pago de regalías a la ECND. De acuerdo con el artículo 12 del CDI Perú-Suiza, la renta obtenida por la ECND estaría sujeta a una tasa impositiva de 15%. Ahora bien, asumamos que Suiza grava la renta obtenida por la ECND con una tasa corporativa de 18% y que, a su vez, la renta obtenida por la ECND es atribuida al socio residente al amparo del régimen de TFI. De conformidad con el numeral 2) del artículo 64-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto pagado en Suiza no daría lugar a un crédito indirecto; por lo tanto, la renta sería gravada en cabeza del socio residente con una tasa impositiva

de 29.5%. Bajo este escenario, la renta obtenida por la ECND estaría sujeta a una tasa total de 62.5%¹⁹.

Del ejemplo anterior, podemos concluir que el desconocimiento del crédito indirecto dispuesto por el reglamento contraviene el propósito del CDI suscrito entre Perú y Suiza, dado que la renta obtenida por la ECND termina estando sujeta a doble imposición.

4.2.2.2 Respecto del crédito por el impuesto pagado en Suiza al momento en que se hace efectiva la distribución de las rentas a favor del socio residente en Perú

De acuerdo con nuestras normas de TFI, el socio residente está obligado a reconocer las rentas pasivas atribuidas al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable debiendo en ese momento tributar por las mismas según la tasa que le corresponda.

Ahora bien, teniendo en cuenta ello y que es probable que, en un momento posterior la ECND distribuya dividendos por las rentas pasivas gravadas con anterioridad bajo el régimen de TFI, el legislador peruano dispuso en el artículo 116-A de la Ley del Impuesto a la Renta lo siguiente:

Artículo 116-A.- Dividendos que corresponden a rentas pasivas

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las entidades controladas no domiciliadas distribuyan a los contribuyentes domiciliados en el país, no estarán gravados con el Impuesto en el país en la parte que correspondan a rentas netas pasivas que hubiesen sido atribuidas conforme a lo previsto en el artículo 113 de esta ley.

Para estos efectos, se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en forma proporcional a la parte que dichas rentas representan respecto del total de las rentas netas de la entidad controlada no domiciliada, de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.

¹⁹ Cabe agregar que, de conformidad con el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto por concepto de regalías constituiría para la vinculada domiciliada una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En consecuencia, se aplicaría tasa adicional del impuesto a la renta sobre dicho concepto.

El referido procedimiento también incluirá la determinación en los casos de distribución de utilidades que la entidad que distribuye hubiese recibido a su vez de otras entidades controladas no domiciliadas.

El legislador ha advertido de manera acertada que, de gravarse dichos dividendos, se estaría generando una doble imposición, por esta razón, en el citado artículo, se dispone que no serán gravados con el impuesto a la renta los dividendos que corresponden a rentas que ya fueron gravadas bajo el régimen de TFI.

Es evidente que dicha disposición salvaguarda que no se genere una doble imposición con ocasión de la distribución efectiva de dividendos. No obstante, consideramos que la solución planteada en nuestra legislación es parcial dado que la doble imposición se puede generar con ocasión del gravamen que aplicará el Estado de la fuente sobre dichos dividendos.

En efecto, es probable que, al momento de la distribución de dividendos, el Estado de la fuente grave dichas rentas, lo que generaría una doble imposición en cabeza del residente peruano.

Usualmente, esta doble imposición se eliminaría si el Estado de residencia reconoce como crédito el impuesto pagado en el exterior con ocasión de la distribución de dividendos; no obstante, dicha solución no es permitida en nuestra legislación.

Lo dicho se sustenta en el numeral 2 del último párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo texto se dispone lo siguiente:

Para efectos de lo previsto en los incisos e) y f):

2. No se considera el impuesto a renta pagado en el exterior:

i. Que grave los dividendos o utilidades, en la parte que correspondan a rentas atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Cabe añadir que, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1424, no se explica cuáles son las razones por las que el legislador ha optado por desconocer el crédito directo que está asociado a aquellas rentas que fueron gravadas bajo el régimen de TFI con anterioridad a la distribución de dividendos. En nuestra opinión, no es comprensible la *ratio legis* de esta disposición, pues de la exposición de motivos del

Decreto Legislativo N.º 1120, se desprende que al incorporarse el régimen de TFI, en nuestro ordenamiento jurídico, el legislador pretendió garantizar que su aplicación no generase una doble imposición, lo que contradictoriamente ocurre tras desconocer, de manera expresa, el crédito directo en el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, en atención a dicha disposición, las rentas sujetas al régimen de TFI estarían siendo gravadas en dos oportunidades: (i) en el Perú, al momento de la atribución de la renta neta pasiva por aplicación del régimen de TFI y (ii) en el Estado de la fuente (Suiza) al momento de la distribución efectiva de los dividendos. Bajo ese escenario, se estaría generando una doble imposición, dado que el socio residente no podrá utilizar como crédito el impuesto pagado en Suiza, lo que a todas luces es contrario al propósito del artículo 22 del CDI Perú-Suiza.

4.2.3 Nuestra opinión sobre la aplicación de las disposiciones internas que regulan el crédito por el impuesto pagado en el exterior respecto de rentas sometidas al régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza

A partir de lo expuesto en el acápite anterior, podemos advertir que las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento contravienen lo dispuesto en el artículo 22 del CDI Perú-Suiza, dado que restringen la aplicación del crédito directo e indirecto asociado al impuesto a la renta pagado en el exterior por las rentas sometidas al régimen de TFI.

Dicha situación conlleva a que las rentas estén sujetas a una doble imposición, lo que claramente es contrario al propósito del tratado bilateral suscrito entre Perú y Suiza. En ese sentido, si bien hemos concluido que son aplicables las normas de TFI en el marco de dicho convenio, su aplicación por parte del Estado peruano no puede suponer que se transgreda el artículo 22 del CDI Perú-Suiza, en el cual se fija los métodos para evitar que se genere la doble imposición.

Nuestra posición encuentra respaldo en el párrafo 39 del comentario al artículo 10 del Modelo de Convenio, en cuyo texto se analiza el problema de la doble imposición que puede generarse como consecuencia de aplicarse las normas de TFI. Veamos:

Cuando la sociedad controlada distribuye efectivamente dividendos, las disposiciones de un convenio tributario relativas a los dividendos han de

aplicarse normalmente ya que se trata de rentas que tienen el carácter de dividendos en el sentido del convenio. El país de la sociedad controlada puede, en consecuencia, someter el dividendo a una retención en la fuente. El país de residencia del accionista aplicará los métodos normales para evitar la doble imposición (otorgando un crédito fiscal o una exención). *Esto supone que el impuesto retenido en la fuente sobre el dividendo debería imputarse en el país de residencia del accionista aun cuando los beneficios distribuidos (los dividendos) se hayan gravado años atrás en aplicación de la legislación sobre transparencia fiscal internacional – CFC– o de otras reglas con efectos similares* [cursivas añadidas]. Sin embargo, es dudoso que el convenio obligue, en este supuesto, a otorgar el crédito fiscal. Generalmente, el dividendo como tal está exento de imposición (dado que se habría gravado con anterioridad en aplicación de la legislación o reglas en cuestión), por lo que podría argumentarse que no existe fundamento para el reconocimiento de un crédito fiscal. *Por otra parte, sería contrario a los fines del convenio que pudiera evitarse la deducción del impuesto extranjero simplemente anticipando el gravamen del dividendo mediante la adopción de normas que contrarrestan los abusos. El principio general, expuesto anteriormente, sugiere que debe concederse el crédito fiscal (crédito por impuestos pagados), aunque las modalidades puedan variar en función de los aspectos técnicos de este tipo de disposiciones o reglas y de las modalidades de imputación de impuestos extranjeros, así como de las circunstancias de cada caso particular (por ejemplo, el tiempo transcurrido desde el gravamen del “dividendo presunto”)* [cursivas añadidas]. En consecuencia, los contribuyentes que recurren a sistemas artificiales corren un riesgo frente al cual las autoridades fiscales no pueden concederles una protección íntegra (OCDE, 2012, pp. 202-203).

Bajo esa misma línea, en el séptimo capítulo del informe final de 2015 de la Acción de 3 de BEPS, se analiza el problema de la doble imposición que se puede generar como consecuencia de la aplicación de las normas de TFI, en el que señala al respecto las siguientes recomendaciones:

122. Las normas TFI deberían incorporar disposiciones capaces de garantizar que la aplicación de estas normas no provocará doble imposición. Existen tres situaciones que pueden dar lugar a doble imposición: (i) *cuando la renta atribuida de la SEC también esté sujeta a impuestos sobre sociedades extranjeros* [cursivas añadidas]; (ii) cuando resulten aplicables las normas de TFI de dos o más jurisdicciones sobre la renta de la misma SEC; y (iii) *cuando la SEC distribuya dividendos a partir de renta que ya haya sido atribuida a los accionistas residentes de acuerdo con las normas de TFI* [cursivas añadidas] o cuando el accionista residente disponga de las acciones de la SEC...*Las normas de TFI deberían garantizar que estas y otras situaciones no den lugar a doble imposición* [cursivas añadidas].

123. *Para los dos primeros casos, se recomienda que los países establezcan un crédito fiscal por los impuestos extranjeros efectivamente pagados, incluyendo aquellos resultantes de normas de TFI en jurisdicciones intermedias. El impuesto efectivamente pagado (también puede incluir retenciones) debería abarcar todos los impuestos sobre la renta soportados por la SEC* [cursivas añadidas] siempre y cuando no puedan acogerse a otro beneficio y no excedan del importe de impuestos que habría correspondido pagar en la jurisdicción de la matriz sobre la misma cuantía de renta. *En cuanto al tercer caso, se recomienda que los países declaren exentos los dividendos y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de las acciones de la SEC cuando la renta de la SEC ya haya sido objeto de gravamen conforme a las normas de TFI* [cursivas añadidas], aunque el tratamiento concreto de dichos dividendos y ganancias de capital debe quedar en manos de cada jurisdicción de forma que tales disposiciones sean coherentes con su legislación interna. *Igualmente se deja en manos de las jurisdicciones la forma de solucionar otros casos de doble imposición, aunque la recomendación general es que las normas de TFI deberían garantizar que su aplicación no genera doble imposición* [cursivas añadidas] (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 47).

Cabe resaltar que, en la Acción 3 de BEPS, también se analiza el problema de la doble imposición que se puede generar por aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI, en el que se señala al respecto lo siguiente:

136. La forma de eliminar la doble imposición prevista en las normas de TFI debe tener en cuenta las obligaciones contraídas por el país en sus convenios tributarios [cursivas añadidas]. El método para eliminar la doble imposición recogido en los convenios bilaterales puede variar considerablemente de la redacción de los artículos 23 A y 23 B del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada (OCDE, 2012). Así pues, los países deberían revisar detenidamente las disposiciones pertinentes de sus convenios a la hora de diseñar sus normas de TFI para así comprobar que no se encuentran obligados a aplicar el método de exención a rentas que desean gravar conforme a estas normas [cursivas añadidas] (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 71).

De los textos citados, se puede colegir que la OCDE reconoce que la aplicación de las normas de TFI puede dar lugar a supuestos de doble imposición siendo su recomendación que los Estados adecuen su legislación interna a efectos de garantizar que su aplicación no genere doble imposición. En línea con ello, cuando en la Acción 3 se analiza la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI, se señala, de manera expresa, que en la aplicación de las normas de TFI los Estados deben en cuenta las obligaciones contraídas en el marco del CDI haciéndose énfasis en los métodos de doble imposición que se hayan estipulado en el CDI, en el que se recomienda que diseñen sus normas de TFI acordes con las obligaciones contraídas en los convenios.

Bajo esa misma perspectiva, podemos afirmar que la regulación interna del crédito por el impuesto pagado en el exterior por las rentas sujetas al régimen de TFI no se encuentra acorde con la obligación contraída por el Estado peruano en el CDI Perú-Suiza, toda vez que existirían límites para aplicar tanto el crédito directo (impuesto pagado por el socio al hacerse efectiva la distribución) y crédito indirecto (impuesto pagado por la ECND).

Atendiendo a ello, consideramos inaplicables las disposiciones internas que limitan la aplicación del crédito directo e indirecto por el impuesto pagado en el exterior

cuando se ha aplicado el régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza. Sostener lo contrario sería hacer prevalecer una norma interna sobre un tratado, lo que claramente calificaría como un *treaty override*, dado que se estaría desconociendo un beneficio contemplado en el CDI.

Cabe resaltar que, bajo esta misma lógica, el Servicio de Impuestos Internos de Chile analizó en la Circular N.º 50 del 5 de septiembre de 2006 el conflicto entre los CDI suscritos por Chile y la norma interna de reconocimiento de crédito por el impuesto pagado en el exterior, en el cual concluye lo siguiente:

En el caso de las rentas indicadas y también de otras que no están mencionadas específicamente en los artículos 41 A y 41 C, se produce una diferencia entre la legislación interna y lo dispuesto en los Convenios suscritos por Chile. En efecto, en la legislación interna la recuperación como crédito de los impuestos pagados en el exterior solo se otorga respecto de las rentas que se mencionan expresamente en los artículos antes mencionados, en tanto que en los convenios suscritos por Chile el beneficio se da, en algunos casos, respecto de todas las rentas contempladas en el convenio, y en otros, se incluye además, a las rentas provenientes de bienes inmuebles y de intereses.

Las restricciones impuestas en la legislación interna para utilizar como crédito los impuestos pagados en el exterior y que este Servicio hizo presente en las circulares antes mencionadas, no se aplican en el caso de los convenios suscritos por Chile y que se encuentran vigentes. Para llegar a esa conclusión, se tuvo presente que en el sistema legal chileno, un convenio internacional suscrito por el Poder Ejecutivo, aprobado por el Congreso Nacional y cumplidos los requisitos de promulgación y publicación, se incorpora al orden jurídico interno con el valor de una ley, primando sobre las leyes vigentes que pudieran ser incompatibles con lo acordado en el convenio, mientras este se encuentre vigente.

Ello por lo demás, concuerda con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por nuestro país, que dispone en su artículo 27 lo siguiente: “ Una parte no podrá invocar las

disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado...”.

Por otro lado, la reforma constitucional de 2005, en materia de tratados internacionales, introdujo una norma en la Constitución Política vigente, que recoge y da pleno vigor a lo previsto en la Convención de Viena. En efecto, la nueva norma que se incorporó a la Constitución y que se encuentra en el inciso quinto del N° 1 del artículo 54, establece lo siguiente: “Las disposiciones de un tratado solo podrán ser derogadas, modificadas, o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.”.

De lo anterior se desprende, que una norma interna no puede derogar, modificar o suspender la aplicación de una disposición de un tratado, de modo que en los casos en que exista discrepancia entre ellas, se deberá aplicar la norma pertinente del tratado. En la situación señalada se encuentran los convenios suscritos con España, Perú, Corea, Brasil, Reino Unido, Dinamarca, Croacia y Suecia, que establecen en el artículo que se refiere a los métodos para eliminar la doble imposición, que lo dispuesto en esa norma se aplica a todas las rentas tratadas en el convenio, lo que modifica expresamente lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que permiten la deducción como crédito solo de los impuestos pagados por las rentas que en esas normas se indican.

Por lo tanto, los impuestos pagados por rentas que no están mencionadas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que provengan de los países antes mencionados, se podrán deducir como crédito por expresa disposición del artículo que otorga el derecho a crédito por los impuestos pagados o retenidos en el exterior, contenido en cada uno de los convenios suscritos con esos países. Con todo, en el ejercicio de este derecho, los contribuyentes deberán sujetarse a todas las normas previstas en la Ley sobre Impuesto a la Renta que se refieran a esta materia, en todo aquello que no altere el principio general establecido en el artículo respectivo de cada convenio.

Como se puede observar, la administración chilena sustenta con sólidos argumentos que una norma interna no puede dejar de aplicar las disposiciones de un tratado pues ello iría en contra de lo dispuesto en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, según el cual un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. En ese sentido, el Servicio de Impuestos Internos de Chile acertadamente no aplica las disposiciones de su norma interna que contravienen lo dispuesto en el tratado y, en consecuencia, reconoce el crédito del impuesto pagado en el exterior según lo contemplado en el CDI.

En nuestra opinión, lo más resaltante del análisis de la Circular viene párrafos seguidos cuando la administración tributaria chilena analiza el caso de los CDI con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia, y concluye lo siguiente:

En el caso de los convenios suscritos con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia, se establece en el artículo respectivo que la recuperación como crédito se hace de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena, agregando la norma, que ese párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los artículos 6 y 11 (renta de bienes inmuebles y de intereses).

De lo anterior se podría concluir, que las rentas no mencionadas en los artículos 41 A y 41 C o que no correspondan a rentas de bienes raíces o de intereses no tendrían derecho a crédito. Sin embargo, del análisis de las normas contenidas en cada convenio se infiere que en todos ellos se establece como un principio general, válido para los dos Estados Contratantes, *el derecho de los contribuyentes, residentes en un país y que obtengan rentas que pueden someterse a imposición en el otro país, a recuperar como crédito contra los impuestos internos que afecten a esas rentas, los impuestos pagados en el otro país* [cursivas añadidas].

Como vemos, el Servicio de Impuestos Internos de Chile da un paso más adelante y tras analizar el propósito del convenio, concluye que este tiene como principio general que se reconozca a favor del contribuyente el crédito por el impuesto pagado en el otro Estado contratante. Entendemos que dicho razonamiento toma en cuenta que, aun cuando hubiese un CDI entre los Estados contratantes, en los hechos, sus residentes estarían

sometidos a doble imposición si no se reconoce el crédito por el impuesto pagado en el exterior.

Bajo esa perspectiva, podemos concluir que en el caso del CDI Perú-Suiza resultan inaplicables las disposiciones internas que contravienen el reconocimiento del crédito pagado en el exterior por la ECND, así como el pagado por el socio residente al momento que se hace efectiva la distribución de dividendos. Cabe resaltar que, en aras de garantizar que se cumpla el propósito del tratado, el reconocimiento del crédito debe ser otorgado por la administración tributaria siempre que con ese mecanismo se evite una doble imposición sin tener que limitar su otorgamiento solo a los supuestos previstos en el artículo 22 del convenio.



CONCLUSIONES

- En las últimas décadas, los Estados se han orientado a luchar contra la deslocalización de bases imponibles, por esta razón han incorporado a sus legislaciones tributarias diversas normas antielusivas, dentro de las cuales se encuentran las normas de TFI, las cuales se encuentran vigentes en el ordenamiento jurídico peruano desde el 1 de enero de 2013.
- Las normas de TFI tienen como objetivo evitar que los residentes difieran sus rentas tras colocar sus capitales en sociedades que residen en territorios de baja o nula imposición. Así, mediante el citado régimen, se desconoce la personería jurídica de la entidad no domiciliada como si fuera transparente y se grava a los socios por las rentas pasivas obtenidas por dicha entidad, aun cuando aquellas no les han sido distribuidas.
- De acuerdo con la política fiscal de cada Estado, las normas de TFI han sido reguladas de distintas maneras; no obstante la mayoría de legislaciones ha previsto que se cumpla con estas tres características: (i) que el socio residente tenga control sobre la entidad extranjera; (ii) que la entidad no domiciliada goce de un sistema tributario privilegiado, y (iii) que se aplique sobre las rentas pasivas obtenidas por la ECND.
- En nuestra legislación, el régimen de TFI se aplica a los contribuyentes domiciliados en el Perú que tributan por su renta de fuente mundial y que sean propietarios de una ECND, en cuyo caso se le atribuirá las rentas pasivas obtenidas por esta última. Para tales efectos, se entenderá por ECND a la entidad que tenga personería jurídica distinta de la de sus propietarios, goce de un sistema fiscal privilegiado, y sea de propiedad del contribuyente domiciliado en el país.
- En el informe final 2015 de la Acción 3 de BEPS, se ha establecido seis recomendaciones para que los Estados puedan diseñar normas de TFI efectivas, las cuales están referidas a los siguientes aspectos: (i) definición de una ECND; (ii) fijación de umbrales mínimos y exenciones; (iii) definición de renta; (iv) cálculo de renta; (v) atribución de la renta; y (vi) prevención y eliminación de la doble imposición. En líneas generales, el régimen de TFI peruano se encuentra

alineado a la Acción 3 de BEPS, sin embargo queda pendiente hacer adecuaciones en lo que respecta a la determinación de la renta y la eliminación de la doble imposición.

- Ahora bien, conforme las disposiciones que recoge nuestro ordenamiento tributario, resulta factible que se cumplan los requisitos para aplicar el régimen de TFI respecto de las rentas pasivas que obtenga una entidad residente de Suiza que sea de propiedad de un residente en el Perú. No obstante, dado que, a la fecha, tenemos en vigor un Convenio para Evitar la Doble Imposición con Suiza corresponde analizar si la norma antielusiva interna es aplicable en el marco de dicho convenio.
- Dado que el tema materia de discusión consiste en analizar si existe conflicto entre una norma de carácter internacional, como lo es el CDI Perú-Suiza, y las normas peruanas que regulan el régimen de TFI, la aplicación de la norma antielusiva interna estará condicionada a que no contravenga las disposiciones del citado CDI.
- Actualmente, en la doctrina y jurisprudencia internacional existen diversas posiciones respecto de la relación a la aplicación de las normas de TFI en el marco de los CDI, los argumentos giran en torno a los artículos del Modelo de Convenio referentes a beneficios empresariales, dividendos y otras rentas.
- Cabe precisar que el CDI Perú-Suiza no recoge ninguna disposición que expresamente permita o restrinja que en el marco de dicho tratado los Estados contratantes puedan aplicar sus normas de TFI. No obstante, consideramos que, para efectos de establecer si procede aplicar dichas normas en el marco de un CDI, no es necesario que exista una disposición en el convenio que expresamente faculte su aplicación; por el contrario, lo que debemos advertir es que no exista ninguna disposición en el convenio que disponga su inaplicación.
- En línea con ello, debemos tener en cuenta que nuestro régimen de TFI tiene como propósito hacer frente al diferimiento de rentas que realizan los residentes por medio de la interposición de entidades extranjeras. En ese sentido, el alcance de la norma antielusiva es gravar a los residentes, ámbito que difiere del objetivo de un CDI, pues a través del convenio lo que se busca es limitar la potestad tributaria del Estado de la fuente, no del Estado de residencia, salvo en los supuestos específicos que prevea expresamente el CDI.

- Bajo ese entendimiento, las normas de TFI no podrían transgredir el alcance de un CDI, salvo que exista una disposición expresa en el convenio que limite la potestad tributaria del Estado de residencia de gravar a sus residentes.
- Ahora bien, si nos remitimos al análisis de las disposiciones del CDI Perú-Suiza, debemos comenzar por su artículo 7 referente a beneficios empresariales. Uno de los argumentos en contra de la aplicación de las normas de TFI en el marco de un CDI es que, mediante la atribución de rentas a los accionistas, a quien realmente se está gravando es a la entidad no domiciliada, en el caso concreto materia de análisis, a la empresa suiza, lo cual transgrediría el citado artículo.
- No compartimos dicha posición, dado que de la lectura del citado artículo, advertimos que su alcance es limitar la potestad tributaria del Estado de la fuente respecto de los beneficios empresariales obtenidos por la entidad residente del otro Estado (Suiza). Sin embargo, el artículo en mención no limita la potestad tributaria que tiene nuestro país para gravar a sus residentes (accionistas de la ECND suiza).
- Es importante aclarar que la aplicación del régimen de TFI tampoco supone que se esté reconociendo a la ECND Suiza como un establecimiento permanente en el Perú. Nótese que, si fuera cierta esa premisa, el Estado peruano gravaría todos los beneficios empresariales obtenidos por la sociedad extranjera, hecho que no ocurre bajo el régimen de TFI, el cual únicamente está dirigido a la atribución de rentas pasivas que obtiene la ECND.
- Asimismo, otro argumento importante en contra de la aplicación de las normas antielusivas está asociado al artículo 10 del convenio referente a dividendos. En relación con el artículo 10 del CDI Perú-Suiza, debemos tener en cuenta que el quinto apartado de dicho artículo señala que cuando una sociedad residente de un Estado contratante (Perú) obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante (Suiza), ese otro Estado (Suiza) no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad (Perú), salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado (Suiza) o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado (Suiza) ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad (Perú) a un impuesto sobre las mismas, aunque los

dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado (Suiza).

- De la lectura del citado apartado, podemos advertir que el CDI Perú-Suiza le prohíbe al país de la fuente gravar los dividendos que no hubiesen sido distribuidos por la sociedad. Por lo tanto, el apartado 5 del artículo 10 del convenio no limita la potestad tributaria del Estado contratante para gravar las rentas de sus propios residentes, aun cuando dichas rentas no hubiesen sido realmente distribuidas.
- Sin perjuicio de lo expuesto, desde nuestra perspectiva, las rentas gravadas bajo el régimen de TFI no se tratan de dividendos, sino de la atribución de rentas de fuente extranjera, por esta razón, a nuestro criterio, a dichas rentas no les aplica lo dispuesto en el artículo 10 del convenio.
- Bajo esta premisa y, teniendo en cuenta que el CDI Perú-Suiza no ha recogido dentro de sus disposiciones el artículo 21 del Modelo de la OCDE referente a “otras rentas”, corresponde remitirse a la primera disposición del Protocolo del CDI Perú-Suiza, cuyo texto es el siguiente: “Se entiende que cualquier renta no regulada por el Convenio, no está comprendida en el Convenio. Por lo tanto, la tributación de esa renta se regula exclusivamente por las leyes internas de cada Estado Contratante”.
- En virtud de dicha disposición, podemos afirmar que, acorde con el CDI Perú-Suiza, Perú está facultado para aplicar sus normas internas respecto de las rentas no incluidas en el convenio, supuesto que se cumple respecto de las rentas sujetas al régimen de TFI, cuya naturaleza a nuestro entender difiere propiamente de la de un dividendo. Sin perjuicio de ello, aun cuando no se compartiera nuestra posición, se llegaría a la misma conclusión pues de la lectura del CDI Perú-Suiza advertimos que no contiene ninguna disposición que limite la potestad tributaria del Estado peruano para gravar a sus propios residentes.
- Por lo expuesto, podemos concluir que las normas de TFI peruanas no contradicen lo dispuesto en el CDI Perú-Suiza, es por esta razón que, en nuestra opinión, es válida su aplicación en el marco de dicho convenio.
- Ahora bien, como complemento de nuestro análisis, hemos tenido en cuenta que las cláusulas de distribución de potestad tributaria no garantizan por si mismas que se elimine o mitigue la doble imposición, por esta razón los CDI cuentan con

una cláusula específica en la que se establece los métodos por utilizar por cada Estado contratante para contrarrestar dicho problema. Así, en el caso del CDI Perú-Suiza, en su artículo 22, Perú se ha obligado a utilizar el método del crédito para evitar que su residente sea sometido a doble imposición como consecuencia del impuesto pagado en Suiza.

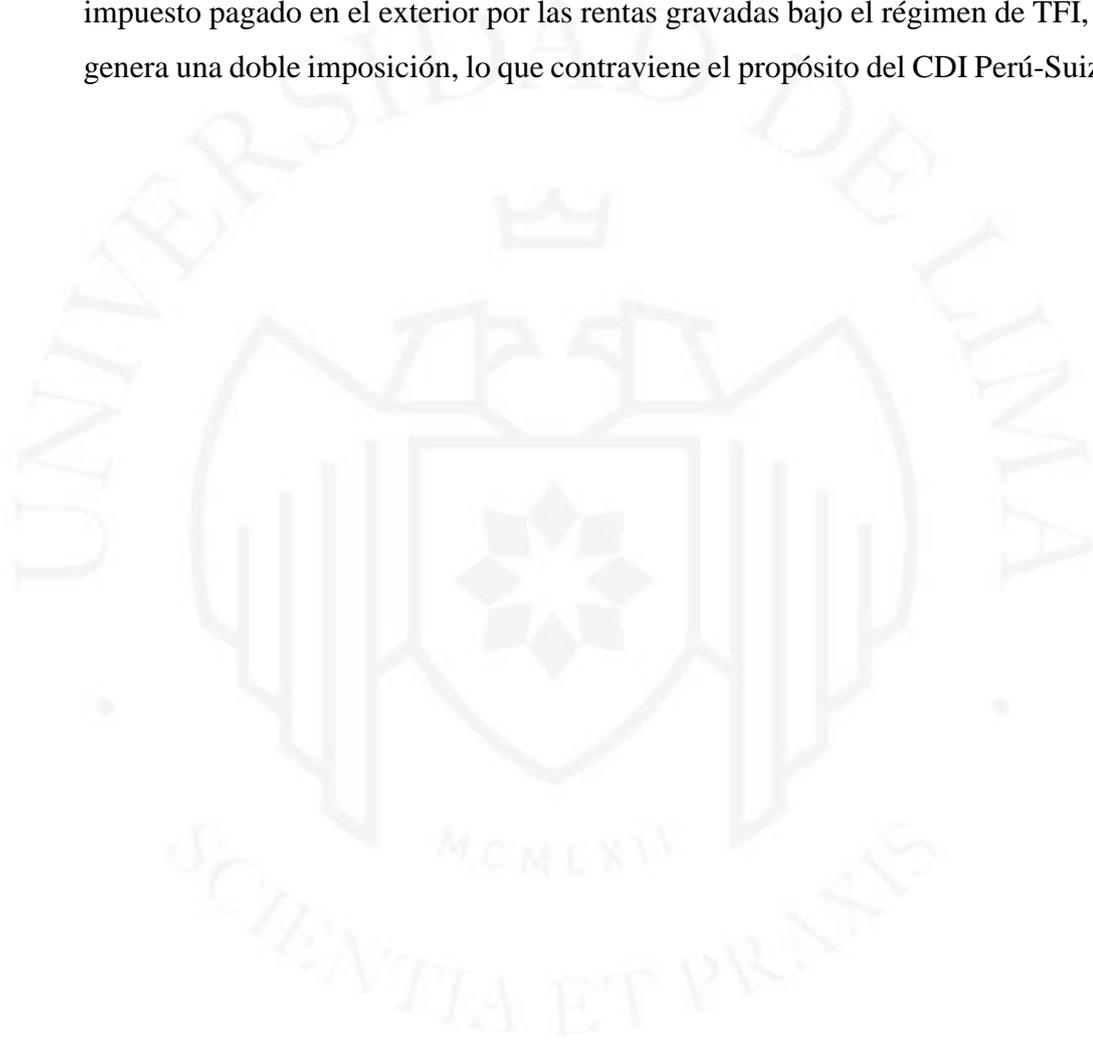
- En línea con ello, debemos tener en cuenta que la renta sujeta al régimen de TFI puede ser gravada en Suiza en dos momentos distintos: el primero de ellos en cabeza de la propia ECND y el segundo en cabeza del socio residente al hacerse efectiva la distribución de dividendos. Ahora bien, con el fin de evitar la doble imposición, correspondería que en nuestro país se reconozca el crédito directo e indirecto asociado a dichos impuestos.
- En relación con el crédito indirecto, si bien es indubitable que, como regla general, en virtud del artículo 116 de la Ley del Impuesto a la Renta se reconoce el crédito por el impuesto pagado en el exterior por la ECND, sin embargo consideramos que no queda clara la forma cómo se ha determinado dicho crédito si conforme con lo dispuesto en el inciso e) o f) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que de ser aplicable este último supuesto, faltaría esclarecer su alcance respecto del crédito indirecto materia de análisis.
- Cabe precisar que en relación con el crédito indirecto, el legislador ha previsto un tratamiento distinto respecto del impuesto asociado a las rentas que provienen de transacciones realizadas entre las ECND y sus vinculadas domiciliadas siempre que dichas rentas sean gasto deducible para estas últimas y las mismas no estén gravadas en el Perú o lo estén a una tasa menor al 30%. En este caso, mediante el numeral 2) del artículo 64-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se ha previsto que no corresponde el reconocimiento de este crédito indirecto, lo que a todos luces deviene en una doble imposición.
- Por otro lado, el artículo 116-A de la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto de manera acertada que no serán gravados con el impuesto a la renta los dividendos que corresponden a rentas que ya fueron gravadas bajo el régimen de TFI. Cabe precisar que si bien con dicha disposición se salvaguarda que no se genere una doble imposición con ocasión de la distribución efectiva de dividendos; consideramos que la solución planteada en nuestra legislación es parcial dado que la doble imposición se puede generar con ocasión del gravamen que aplicará el

Estado de la fuente (Suiza) sobre dichos dividendos, en este último caso el legislador ha dispuesto el no reconocimiento de este crédito.

- Bajo ese orden de ideas, podemos concluir que las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento contravienen lo dispuesto en el artículo 22 del CDI Perú-Suiza, dado que limitan la aplicación del crédito directo e indirecto asociado al impuesto a la renta pagado en el exterior por las rentas sometidas al régimen de TFI.
- Dicha situación conlleva a que las rentas estén sujetas a una doble imposición, lo que claramente es contrario al propósito del tratado bilateral suscrito entre Perú y Suiza. En ese sentido, si bien hemos concluido que son aplicables las normas de TFI en el marco de dicho convenio, su aplicación por parte del Estado peruano no puede suponer que se transgreda el artículo 22 del CDI Perú-Suiza, en el cual se fija los métodos para evitar que se genere la doble imposición.
- Atendiendo a ello, consideramos inaplicables las disposiciones internas que limitan la aplicación del crédito directo e indirecto por el impuesto pagado en el exterior cuando se ha aplicado el régimen de TFI en el marco del CDI Perú-Suiza. Sostener lo contrario sería hacer prevalecer una norma interna sobre un tratado, lo que claramente calificaría como un *treaty override*, dado que se estaría desconociendo un beneficio contemplado en el CDI.
- Sobre el particular debemos resaltar el criterio expuesto en la Circular N.º 50 emitida por el Servicio de Impuestos Internos de Chile el 5 de septiembre de 2006, según el cual una norma interna no puede dejar de aplicar las disposiciones de un tratado pues ello iría en contra de lo dispuesto en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, según el cual un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. En ese sentido, el Servicio de Impuestos Internos de Chile acertadamente no aplica las disposiciones de su norma interna que contravienen lo dispuesto en el tratado y, en consecuencia, reconoce el crédito del impuesto pagado en el exterior según lo contemplado en el CDI. Asimismo, en dicha circular se hace énfasis en que los CDI tienen como principio general que se reconozca a favor del contribuyente el crédito por el impuesto pagado en el otro Estado contratante. Entendemos que dicho razonamiento toma en cuenta que, aun cuando hubiese un CDI entre los Estados contratantes, en los hechos sus

residentes estarían sometidos a doble imposición si no se reconoce el crédito por el impuesto pagado en el exterior.

- Bajo esa perspectiva, consideramos que si bien el régimen de TFI es aplicable en el marco del CDI Perú-Suiza, son inaplicables las disposiciones internas que contravienen el reconocimiento del crédito pagado en el exterior por la ECND, así como el pagado por el socio residente al momento que se hace efectiva la distribución de dividendos, toda vez que al desconocer el crédito asociado al impuesto pagado en el exterior por las rentas gravadas bajo el régimen de TFI, se genera una doble imposición, lo que contraviene el propósito del CDI Perú-Suiza.



RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- De conformidad con el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de considerar a una entidad como ECND, esta debe contar con personería jurídica para efectos del impuesto a la renta. Si nos remitimos al inciso f) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, advertimos que las entidades constituidas en el exterior solo serán consideradas personas jurídicas para efectos del referido impuesto cuando perciban renta de fuente peruana. Es claro que el legislador se equivocó al redactar el citado artículo 112, por esta razón recomendamos modificar su texto a efectos de hacer viable la aplicación de las normas de TFI.
- En relación con el artículo 62 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, advertimos que su alcance contraviene lo dispuesto en la ley, pues en virtud de esta norma no calificarían como ECND las entidades que carecen de personería jurídica, tales como los contratos asociativos, los fideicomisos (trusts), los fondos colectivos de inversión, entre otros. Al respecto, recomendamos adecuar las disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a lo previsto en la ley para efectos de considerar que una entidad debe ser tratada como ECND, o de corresponder, hacer respectiva modificación a través de una norma con rango de ley.
- Para efectos de la aplicación de la norma antielusiva, en la Acción 3 de BEPS, se recomienda que las normas de TFI solo sean aplicables a las ECND que estén sujetas a gravámenes efectivos que sean significativamente inferiores a los aplicables en la jurisdicción de la matriz (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 35). Consideramos que nuestro régimen de TFI, en líneas generales, se encuentra acorde con esta recomendación pues ha previsto su aplicación bajo la configuración de cualquiera de estos dos supuestos: (i) que la entidad resida en un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición, o (ii) cuando las rentas no estén sometida a imposición o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto a la renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma

naturaleza. Sin embargo, en la Ley del Impuesto a la Renta no se ha precisado si para efectos del segundo supuesto se debe tener en cuenta la tributación efectiva de la ECND. Es importante señalar que, en el primer párrafo del numeral 2 del artículo 62 de su reglamento, se dice que para verificar que se cumpla con esta condición se deberá comparar el importe del impuesto pagado por –o que corresponde pagar– a la entidad no domiciliada en su país. De ello podríamos colegir, que nuestra legislación no contempla una tributación efectiva; sin embargo, sería preciso que ello se aclare a nivel de una norma con rango de ley. En ese sentido, recomendamos incorporar en la Ley del Impuesto a la Renta el criterio de la tributación efectiva, dado que ello va acorde con el propósito antielusivo de la norma y, de corresponder, adecuar el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a dicha modificación.

- Por otra parte, en la Acción 3 de BEPS, también se recomienda que las normas de TFI se sirvan de las normas de la jurisdicción de la matriz a la hora de calcular la renta atribuible a los accionistas. Igualmente, se aconseja que las pérdidas de la ECND solo puedan utilizarse para compensar los beneficios de dicha sociedad o de otras ECND residentes en su misma jurisdicción (Acción 3 de la OCDE, 2016, pp. 59-60). Consideramos que, respecto de esta recomendación, nos faltaría aún hacer algunas adecuaciones en nuestra legislación, dado que existen algunos vacíos en cuenta a la forma de determinar la renta pasiva siendo uno de los aspectos más discutidos en la doctrina el referente al tratamiento de las pérdidas. En línea con ello, recomendamos incorporar disposiciones en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento que precisen los parámetros a seguir para la determinación de la renta neta pasiva.
- De igual manera, debemos precisar que, en relación a la determinación de la renta neta pasible atribuible, el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se deberán considerar las rentas y gastos generados por la ECND durante el ejercicio gravable para lo cual se deberá tomar en cuenta los criterios de imputación que prevé su artículo 57. De acuerdo con esta última norma, las rentas pasivas de fuente extranjera y sus gastos se imputan en el ejercicio gravable en que se perciben. No obstante, dicha regla fue contradicha por el inciso a) del numeral 1 del artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que dispone que, para establecer la renta neta atribuible, se deberán considerar los ingresos y gastos devengados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio gravable y dejar de lado la aplicación del criterio del percibido. Al respecto, recomendamos adecuar las disposiciones del

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a lo previsto en la ley, o, de corresponder, hacer la respectiva modificación a través de una norma con rango de ley.

- Por otro lado, el artículo 113 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas netas pasivas que obtengan las ECND serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del 50% en los resultados de dicha entidad. Es claro que la Ley del Impuesto a la Renta limita la atribución de rentas a una de las tres manifestaciones de control: la participación en los resultados de la entidad. No obstante, en transgresión a lo dispuesto en la ley, el artículo 64 de su reglamento dispone que la atribución aplica para las tres manifestaciones de control, es decir, extiende la atribución al control derivado de la participación en el capital y a los derechos de voto en la entidad. Sobre el particular, recomendamos adecuar las disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a lo previsto en la ley o, de corresponder, hacer la respectiva modificación a través de una norma con rango de ley.
- Finalmente, debemos señalar que, de acuerdo con la Acción 3 de BEPS, se recomienda prevenir y eliminar la doble imposición a través de reconocimiento de créditos por los impuestos extranjeros efectivamente pagados por la ECND. Asimismo, se aconseja que los países valoren la posibilidad de corregir la doble imposición respecto de los dividendos derivados de renta que fue gravada previamente conforme a las normas de TFI. Igualmente, se recomienda a los Estados tengan en cuenta las obligaciones que han contraído en sus convenios tributarios a efectos de adecuar a dichas obligaciones la forma de eliminar la doble imposición prevista en sus normas de TFI (Acción 3 de la OCDE, 2016, p. 67 y 71). De acuerdo con el análisis realizado en la presente investigación, hemos advertido que las disposiciones de la Ley del Impuesto y su reglamento contravienen lo dispuesto en la Acción 3, pues limitan la utilización del crédito directo e indirecto, lo que conlleva a una doble imposición, e incluso respecto de las ECND que residen en un país con quien Perú tiene suscrito un CDI, lo que configura una violación al propio tratado. En ese sentido, recomendamos modificar las referidas normas, a efectos de permitir la utilización del crédito directo e indirecto asociado a las rentas sujetas al régimen de TFI.

REFERENCIAS

- Almudí Cid, J. (2007). El Régimen Antielusivo de Transparencia Fiscal Internacional. En F. Serrano (Dir.). *Fiscalidad Internacional* (3.^a ed.) (pp. 989-1072). Centro de Estudios Financieros.
- Almudí Cid, J.M. (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII jornadas latinoamericanas de derecho tributario - Tomo II* (pp. 277-311).
- Altamirano, A. (agosto del 2005). Transparencia fiscal internacional: normas tributarias para la prevención de la elusión internacional. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 43, 7-43.
http://www.ipdt.pe/uploads/docs/01_Rev43_ACA.pdf
- Brajdić, D. (2019). Are CFC Rules in Need of Redesigning? [¿Es necesario rediseñar las normas de transparencia fiscal?] [Tesis de Maestría, Universidad de Tilburg].
<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=149104>
- Circular N.º 50 (5 de septiembre de 2006).
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu50.htm>
- Constitución Política del Perú de 1993 art. 55.
- Constitución Política del Perú de 1993 art. 200, numeral 4.
- Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y su Protocolo.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Suiza_DT.pdf.
- Cruz Padial, I. (1998). Las normas de transparencia fiscal internacional y los convenios de doble imposición. *Revista Información Fiscal*, 71-110.
- Decreto Supremo N.º 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (21 de septiembre de 1994)
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

- Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (8 de diciembre de 2004)
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Echevarría Mey, G. (2012). El nuevo régimen de transparencia fiscal internacional peruano. *Advocatus*, 27, 305-313.
- Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120.
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/18/EXP-DL-1120.pdf>
- Exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 275-2013-EF.
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2013/noviembre/06/EXP-DS-275-2013-EF.pdf>
- Falcón y Tella, R. y Pulido, E. (2010). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Franzè, R. (2003). El régimen de imputación de las rentas de sujetos controlados no residentes (“controlled foreign companies legislation”). En V. Uckmar (Coord.), *Curso de derecho tributario internacional* (pp. 205-224). Temis.
- García Novoa, C. (2014). Clausulas antielusivas y convenios de doble imposición. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII jornadas latinoamericanas de derecho tributario - Tomo II* (pp. 665-694).
- García Mullin, R. (1998). *Impuesto sobre la renta – teoría y técnica del impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos.
- Informe N.º 011-2019-SUNAT/7T0000 (Lima). (4 de febrero de 2019). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i011-2019-7T0000.pdf>
- Kern, J. (noviembre, 2003). Paraísos fiscales y transparencia fiscal internacional. *Análisis Tributario*, XVI(190), 27-29.
- Kuźniacki, B. (2017). Tax treaty interpretation by supreme courts: case study of cfc rules [Interpretación de los tratados tributarios por tribunales supremos: análisis casuístico de las normas de transparencia fiscal internacional]. *Revista Direito*

Tributário Internacional Atual. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 161-177.

https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2016/09/10_Artigo_Blazej.pdf

Lazo Saponara, G. (junio-2010). Medidas para evitar la elusión en el plano internacional - la transparencia fiscal internacional. *Cuadernos tributarios No. 30 X Jornadas Nacionales de Tributación*, 291-326.

http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1625_11_CT30_GLS.pdf

Mbwa-Mboma, M. (2002). Treaty trumps domestic CFC rules [El tratado triunfa sobre las normas de transparencia fiscal internacional nacionales]. *International Tax Review*, 13(9), 18-20. Proquest.

http://fresno.ulima.edu.pe/ss_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PROQUEST-

[41716&url=https://www.proquest.com/docview/230207833?accountid=45277](https://www.proquest.com/docview/230207833?accountid=45277)

Morris Guerinoni, A. y Chiarella Privette, J. (agosto de 2014). Las reglas de transparencia fiscal internacional. *Análisis tributario*, XXVII(319), 21-27.

Okamoto, K. (2013) Taxation of foreign passive income for group companies [Fiscalidad de la renta pasiva extranjera para las sociedades del grupo]. En International Fiscal Association, *Cashiers du droit fiscal international: Studies of international fiscal law*. 1-31.

<http://www.ifa->

[jb.com/media/20121210IFA6\(Kotaro%20Okamoto\)%20Taxation%20of%20Foreign%20Passive%20Income%20for%20Group%20Companies.pdf](http://www.ifa-jb.com/media/20121210IFA6(Kotaro%20Okamoto)%20Taxation%20of%20Foreign%20Passive%20Income%20for%20Group%20Companies.pdf)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (s.f.). *Glossary of tax terms*.

<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#Z>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. 22 de julio de 2010* (2012). Instituto de Estudios Fiscales.

<https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. 21 de noviembre de 2017* (2019). Instituto de Estudios Fiscales.

<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. Acción 3- informe final 2015.*

<https://www.oecd.org/tax/beps/disenar-normas-de-transparencia-fiscal-internacional-eficaces-accion-3-informe-final-2015-9789264267091-es.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Acción 6- informe final 2015.*

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264257085-es.pdf?expires=1599178888&id=id&accname=guest&checksum=EDEF5DA7142920D8D053B399DF10C507>

Parada, L (3 de diciembre de 2012). A Comparative analysis of CFC regimes in Latin America [Un análisis comparativo de los regímenes de transparencia fiscal internacional en América Latina]. *Tax notes international*, 68(10), 957- 972.

Picón Gonzáles, J. L. (2016). *Los paraísos fiscales como herramienta de planificación tributaria* [tesis de doctorado, Universidad de Sevilla].

<https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/39141/tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Pimentel de Lima, L. (2018). *A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos tratados para evitar a dupla tributação* [Tributación de las utilidades obtenidas por las filiales extranjeras e interpretación del artículo 7 de los tratados para evitar la doble imposición] [Tesis de Maestría, Pontificia Universidad Católica de São Paulo].

PwC (9 de Julio de 2020). *Worldwide Tax Summaries Switzerland*.

<https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/corporate/taxes-on-corporate-income>

- Resolución de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N.º 03041-A-2004 (Lima). (14 de mayo de 2004). Tribunal Fiscal: Sala Aduanas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/A/2004_A_03041.pdf
- Rivera Silva, M. (2012). Comentarios con relación al nuevo régimen de transparencia fiscal internacional aplicable en el Perú. *Advocatus*, 26, 289-301.
- Salmón, E. (2014). *Curso de derecho internacional público* (1.ª ed.). Fondo Editorial PUPC - Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sanz Gadea, E. (2002). Transparencia fiscal internacional. *Instituto de Estudios Fiscales*, 18, 1-20.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_18.pdf
- Sanz Gadea, E. (2005). Medidas antielusión fiscal. *Instituto de Estudios Fiscales*, 13, 1-231.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_08.pdf
- Soler Roch, M. T. (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII jornadas latinoamericanas de derecho tributario - Tomo II* (pp. 31-119).
- Villagra Cayamana, R. (2008). Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. En IFA – Grupo Peruano, *CDIs Convenios para evitar la doble imposición tributaria* (pp. 15-287).
- Villanueva Gutierrez, W. (2014). Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del tratado. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII jornadas latinoamericanas de derecho tributario - Tomo II* (pp. 867-887).
- Zuzunaga del Pino, F. (2008). Ponencia general. En IFA – Grupo Peruano, *CDIs Convenios para evitar la doble imposición tributaria* (pp. 293-385).

BIBLIOGRAFÍA

- Núñez, F. (mayo, 2018). Análisis del régimen de transparencia fiscal peruano – Revisión de aspectos controvertidos. Trabajo presentado en las XIII Jornadas Nacionales de Tributación, organizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 5 y 6 de junio de 2018. Lima.
https://www.ifaperu.org/uploads/articles/1706_15_XIIIJorIFA_PonenciaStD_Nunez.pdf
- Valdez, V. (mayo, 2018). Notas sobre la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional e inversiones realizadas por personas naturales domiciliadas. Trabajo presentado en las XIII Jornadas Nacionales de Tributación, organizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 5 y 6 de junio de 2018. Lima.
https://www.ifaperu.org/uploads/articles/1708_17_XIIIJorIFA_PonenciaStD_Valdez.pdf



ANEXOS

Anexo 1: Circular N.º 50 del 05 de septiembre de 2006

Materia: Deducción como crédito de impuestos pagados por rentas que no están mencionadas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta

1. En los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentran las normas específicas que regulan la recuperación como crédito de los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior por contribuyentes que hagan uso de dicho beneficio tributario, habiéndose emitido las instrucciones pertinentes para la aplicación de dichos artículos en las circulares N.ºs. 52, de 1993 y 5, de 1999.

La primera de las normas indicadas establece que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas del exterior sujetas al pago del Impuesto de Primera Categoría en nuestro país, tendrán derecho a recuperar como crédito los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por dichas rentas. En las letras A) y B) del artículo 41 A se señala que darán derecho a ese beneficio los impuestos pagados o retenidos por las siguientes rentas:

- a) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- b) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero;
- c) Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. En el contexto de este artículo, las asesorías técnicas y otras prestaciones similares que se benefician de la franquicia son aquellas que se encuentran afectas al impuesto de primera categoría, excluyéndose, por lo tanto, las rentas provenientes de prestaciones que ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la calidad del prestador del servicio, deban clasificarse en la segunda categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta y,
- d) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

Por su parte, la segunda de las normas mencionadas incorpora un nuevo crédito para los contribuyentes domiciliados o residentes en el país que obtengan rentas por inversiones realizadas en el exterior en aquellos países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contratantes.

De conformidad a esa norma, las rentas que dan derecho al crédito por impuestos externos son las siguientes:

- a) Ganancias de capital percibidas por la transferencia en el exterior de un activo representativo de una inversión;
- b) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- c) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero
- d) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y,
- e) Rentas de fuente extranjera clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42.

De acuerdo a las instrucciones emitidas sobre la materia en las circulares N° 52, de 1993 y 5 de 1999, las rentas no mencionadas expresamente en los artículos 41 A y 41 C, no dan derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

2. Con relación a la aplicación de esas normas, se han recibido varias consultas respecto de la situación de las rentas por concepto de dietas, participaciones, o asignaciones percibidas por personas domiciliadas o residentes en Chile, desde países con los cuales se encuentra vigente un Convenio para Evitar la Doble Imposición en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contratantes, en particular, si corresponde o no en el caso de estas rentas, recuperar como crédito los impuestos pagados en el exterior aunque no estén mencionadas específicamente en el artículo 41 C, letra D de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el caso de las rentas indicadas y también de otras que no están mencionadas específicamente en los artículos 41 A y 41 C, se produce una diferencia entre la

legislación interna y lo dispuesto en los Convenios suscritos por Chile. En efecto, en la legislación interna la recuperación como crédito de los impuestos pagados en el exterior solo se otorga respecto de las rentas que se mencionan expresamente en los artículos antes mencionados, en tanto que en los convenios suscritos por Chile el beneficio se da, en algunos casos, respecto de todas las rentas contempladas en el convenio, y en otros, se incluye además, a las rentas provenientes de bienes inmuebles y de intereses.

Las restricciones impuestas en la legislación interna para utilizar como crédito los impuestos pagados en el exterior y que este Servicio hizo presente en las circulares antes mencionadas, no se aplican en el caso de los convenios suscritos por Chile y que se encuentran vigentes. Para llegar a esa conclusión, se tuvo presente que en el sistema legal chileno, un convenio internacional suscrito por el Poder Ejecutivo, aprobado por el Congreso Nacional y cumplidos los requisitos de promulgación y publicación, se incorpora al orden jurídico interno con el valor de una ley, primando sobre las leyes vigentes que pudieran ser incompatibles con lo acordado en el convenio, mientras este se encuentre vigente.

Ello por lo demás, concuerda con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por nuestro país, que dispone en su artículo 27 lo siguiente: “ Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado...”.

Por otro lado, la reforma constitucional de 2005, en materia de tratados internacionales, introdujo una norma en la Constitución Política vigente, que recoge y da pleno vigor a lo previsto en la Convención de Viena. En efecto, la nueva norma que se incorporó a la Constitución y que se encuentra en el inciso quinto del N° 1 del artículo 54, establece lo siguiente: “Las disposiciones de un tratado solo podrán ser derogadas, modificadas, o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.”.

De lo anterior se desprende, que una norma interna no puede derogar, modificar o suspender la aplicación de una disposición de un tratado, de modo que en los casos en que exista discrepancia entre ellas, se deberá aplicar la norma pertinente del tratado. En la situación señalada se encuentran los convenios suscritos con España, Perú, Corea, Brasil, Reino Unido, Dinamarca, Croacia y Suecia, que establecen en

el artículo que se refiere a los métodos para eliminar la doble imposición, que lo dispuesto en esa norma se aplica a todas las rentas tratadas en el convenio, lo que modifica expresamente lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que permiten la deducción como crédito solo de los impuestos pagados por las rentas que en esas normas se indican.

Por lo tanto, los impuestos pagados por rentas que no están mencionadas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que provengan de los países antes mencionados, se podrán deducir como crédito por expresa disposición del artículo que otorga el derecho a crédito por los impuestos pagados o retenidos en el exterior, contenido en cada uno de los convenios suscritos con esos países. Con todo, en el ejercicio de este derecho, los contribuyentes deberán sujetarse a todas las normas previstas en la Ley sobre Impuesto a la Renta que se refieran a esta materia, en todo aquello que no altere el principio general establecido en el artículo respectivo de cada convenio.

Asimismo, no resulta procedente en la especie la exigencia de haber materializado la inversión en el extranjero a través del mercado cambiario formal, contemplada en el N° 1 de la letra C del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto su aplicación en la práctica impediría el beneficio contemplado expresamente en el convenio, en el caso de aquellas rentas que no provienen de inversiones en el exterior y que no están mencionadas específicamente en los artículos 41 A y 41 C del cuerpo legal antes mencionado.

En cuanto a la exigencia de estar previamente inscrito en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio, establecida en el N° 2 de la misma norma, cabe señalar que la norma indicada se limita a exigir, que para solicitar el beneficio de recuperar como crédito los impuestos pagados en el exterior, el contribuyente debe encontrarse previamente inscrito en dicho registro, inscripción que puede hacer en cualquier oportunidad anterior a dicha solicitud. La exigencia que se comenta y que regula administrativamente el otorgamiento del beneficio, se debe seguir aplicando por cuanto no impide ni limita el beneficio antes indicado.

En el caso de los convenios suscritos con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia, se establece en el artículo respectivo que la recuperación como crédito se hace de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena, agregando

la norma, que ese párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los artículos 6 y 11 (renta de bienes inmuebles y de intereses).

De lo anterior se podría concluir, que las rentas no mencionadas en los artículos 41 A y 41 C o que no correspondan a rentas de bienes raíces o de intereses no tendrían derecho a crédito. Sin embargo, del análisis de las normas contenidas en cada convenio se infiere que en todos ellos se establece como un principio general, válido para los dos Estados Contratantes, el derecho de los contribuyentes, residentes en un país y que obtengan rentas que pueden someterse a imposición en el otro país, a recuperar como crédito contra los impuestos internos que afecten a esas rentas, los impuestos pagados en el otro país.

Entender algo distinto, implicaría que contribuyentes residentes en Chile, respecto de algunas rentas, no podrían recuperar los impuestos pagados en países con los cuales tenemos convenios vigentes si se aplicara literalmente el artículo pertinente del convenio, quedando esas rentas sujetas a doble imposición, que es justamente lo que el convenio quiere evitar. Asimismo podría sostenerse por nuestra contraparte, que Chile estaría incumpliendo un convenio internacional al no dar un crédito que el convenio contempla.

En consecuencia, en los convenios suscritos con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia se aplicará también el mismo criterio enunciado anteriormente, teniendo los contribuyentes el derecho a deducir como crédito los impuestos pagados en el exterior por rentas provenientes de los países antes indicados, aunque no estén mencionadas en los Artículo 41 A y 41 C de la Ley de la Renta.

Saluda a Ud.,

RICARDO ESCOBAR CALDERÓN

DIRECTOR

Distribución:

- Al Boletín
- A Internet
- Al Diario Oficial en extracto